

# **ВІСНИК**

## **ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ**

Збірник наукових праць

**СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА**

**ВИПУСК 35**

ЛЬВІВ  
ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ  
2011

Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. : Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. — 482 с. – (Серія економічна).

**Збірник наукових праць  
Випуск 35**

*Відповідно до Постанови Президії ВАК України  
збірник включено до переліку фахових видань (економічні науки)*

*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого ЗМІ від 29.12.2009 р.  
Серія КВ № 16224-4696 Р*

*Друкується за ухвалою Вченої ради Львівської комерційної академії  
Протокол № 9 від 12.04. 2011 р.*

**Редакційна колегія:**

**Башнянин Г. І.**, д.е.н., проф. (головний редактор);  
**Апопій В. В.**, д.е.н., проф.;  
**Вовчак О. Д.**, д.е.н., проф.;  
**Дайновський Ю. А.**, д.е.н., проф. (заст. головного редактора);  
**Копич І. М.**, к.ф.-м.н., проф.;  
**Єлейко В. І.**, д.е.н., проф.;  
**Мізюк Б. М.**, д.е.н., проф.;  
**Ільчук О. О.**, к.е.н. (відпов. секретар);  
**Мищенко Н. Г.**, к.е.н., проф.;  
**Мокій А. І.**, д.е.н., проф.;  
**Рудницький В. С.**, д.е.н., проф.;  
**Хміль Ф. І.**, д.е.н., проф.;  
**Шевчук В. О.**, д.е.н., проф.

**Відповідальний за випуск – д.е.н., проф. Шевчук В. О.**

## ЗМІСТ

|   |    |
|---|----|
| <i>Амеліна О. В.</i><br><b>КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК ТА МАНІПУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ</b> .....   | 9  |
| <i>Антонова О. В.</i><br><b>ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ БЕЗПЕКОЮ<br/>ТОРГОВЕЛЬНОЇ МЕРЕЖІ</b> .....   | 12 |
| <i>Артюх О. В., Максимова В. Ф., Шляхов С. В.</i><br><b>ІНТЕГРАЦІЯ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ: ПРИНЦИПОВА МОЖЛИВІСТЬ</b> .....  | 17 |
| <i>Бабин І. М., Канак Й. В.</i><br><b>МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ<br/>НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ПОСЛУГ</b> .....                     | 21 |
| <i>Бачинський В. І., Мохняк В. С.</i><br><b>ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У КРЕДИТНИХ СПІЛКАХ</b> .....  | 26 |
| <i>Бенько М. М.</i><br><b>НОВІТНІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ</b> .....  | 29 |
| <i>Бершадська І. М.</i><br><b>ВНУТРІШНІЙ ПОКАЗНИК СТІЙКОСТІ ЯК КРИТЕРІЙ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ<br/>УПРАВЛІННЯ ПАЙОВИМИ ІНВЕСТИЦІЙНИМИ ФОНДАМИ</b> .....          | 33 |
| <i>Белоусова І. М., Сухоручко А. С.</i><br><b>ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ: СУТЬ, ОЦІНКА, ВПЛИВ НА ФОРМУ Й ЗМІСТ<br/>АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ</b> .....             | 39 |
| <i>Богущька Л. Т.</i><br><b>ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ<br/>НЕРУХОМОСТІ</b> .....  | 45 |
| <i>Боднар Л. Р., Медвідь Л. Г.</i><br><b>ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА У ДЕРЖАВНОМУ ЦЕНТРІ ЗАЙНЯТОСТІ: ПРИНЦИПИ<br/>ТА МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ</b> .....                      | 49 |
| <i>Боровик О. М.</i><br><b>МОЖЛИВІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ РИБОГОСПОДАРСЬКИМИ<br/>ПІДПРИЄМСТВАМИ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ У СУЧАСНИХ УМОВАХ<br/>ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> ..... | 53 |
| <i>Бутко А. Д., Пташник А. М.</i><br><b>ЩОДО ПИТАННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....  | 56 |
| <i>Верига Ю. А., Хоменко Н. В.</i><br><b>ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ НА<br/>ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ</b> .....                             | 60 |
| <i>Винниченко Н. В., Шевченко Н. В.</i><br><b>ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ<br/>БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ</b> .....                           | 64 |
| <i>Вовк В. М.</i><br><b>ЩОДО ПИТАНЬ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ<br/>УКРАЇНИ</b> .....   | 67 |
| <i>Вороніна В. Л.</i><br><b>ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ЯК НАЙВАЖЛИВІШОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ<br/>КАТЕГОРІЇ</b> .....   | 72 |
| <i>Воронко Р. М., Семенів М. І.</i><br><b>ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА<br/>ПІДПРИЄМСТВІ</b> .....   | 76 |
| <i>Гейер Е. С.</i><br><b>КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В<br/>ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ</b> .....                                    | 81 |
| <i>Геліч Н. В.</i><br><b>МЕТОДИ І ФОРМИ ОЦІНЮВАННЯ ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....   | 88 |

|   |  |     |
|---|--|-----|
| <i>Гук В. В.</i>                                      | <b>КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІНГУ</b> .....  | 91  |
| <i>Гречина І. В.</i>                                  | <b>СУТНІСТЬ ДЕФІНІЦІЇ "ОЦІНКА" ПРИ ДОСЛІДЖЕННІ ПОТЕНЦІАЛУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ</b> .....   | 95  |
| <i>Гуменюк А. Ф., Пономарьова Н. А.</i>               | <b>ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ ВІДПОВІДНО ДО ПОЛОЖЕНЬ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ</b> .....   | 99  |
| <i>Гурнак О. В.</i>                                   | <b>ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ</b> .....   | 102 |
| <i>Гуцайлюк Л. О.</i>                                 | <b>ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ</b> .....   | 105 |
| <i>Давиденко Н. М.</i>                                | <b>ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ АКЦІОНЕРНИМИ ТОВАРИСТВАМИ</b> .....   | 108 |
| <i>Давидович І. Є.</i>                                | <b>АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....  | 112 |
| <i>Дерій В. А.</i>                                    | <b>ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО, УПРАВЛІНСЬКОГО ТА ІНШИХ ВИДІВ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВИТРАТНО-ДОХІДНИЙ СЕГМЕНТ</b> .....  | 119 |
| <i>Дерій М. В.</i>                                    | <b>ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ОБЛІК ГРОШОВИХ РОЗРАХУНКІВ</b> .....  | 124 |
| <i>Євтушенко О. А.</i>                                | <b>СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНКИ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ</b> .....  | 128 |
| <i>Загородній А. Г., Партин Г. О., Ясінська А. І.</i> | <b>АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРИ ПРИЙНЯТТІ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ З УРАХУВАННЯМ ВПЛИВУ ЧИННИКІВ РИЗИКУ</b> .....   | 132 |
| <i>Запорожан О. М.</i>                                | <b>МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОЇ СФЕРИ</b> .....   | 136 |
| <i>Зелікман В. Д., Сокольська Р. Б., Готько О. С.</i> | <b>ОБҐРУНТУВАННЯ МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ</b> .....  | 140 |
| <i>Зима Г. І., Самбурська Н. І.</i>                   | <b>ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РЕМОНТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЙОГО ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ</b> .....  | 144 |
| <i>Зимовець О. П.</i>                                 | <b>АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯНОГО ТА ЗАРУБІЖНОГО ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ</b> .....  | 149 |
| <i>Зінкевич О. В.</i>                                 | <b>УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ ОБЛІКУ ВИБУТТЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ</b> .....  | 153 |
| <i>Зоріна О. А.</i>                                   | <b>КЛЮЧОВІ ПОКАЗНИКИ РАННЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ДІАГНОСТИКИ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ</b> .....  | 156 |
| <i>Зоріна С. А.</i>                                   | <b>ПРОБЛЕМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ</b> .....   | 161 |
| <i>Калачова Т. А.</i>                                 | <b>ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ НА ОСНОВІ СИСТЕМИ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ</b> ..... | 166 |

|  |   |     |
|--|---|-----|
| <i>Карпенко О. В.</i>                  | <b>ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО МОВЛЕННЯ ТА ЛЕКСИКИ ЯК ОСНОВА КОМПЕТЕНТНОСТІ ВИПУСКНИКА ВИЩОЇ ШКОЛИ.....</b>                  | 170 |
| <i>Кіндрацька Л. М.</i>                | <b>ЗВІТНІСТЬ У ЗАГАЛЬНІЙ ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: РОЗВИТОК ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ.....</b>                           | 175 |
| <i>Коваль Л. І.</i>                    | <b>ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НАБЛИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....</b>           | 179 |
| <i>Кондратьєва В. С., Шевчук В. Р.</i> | <b>КОРИСТУВАЧІ ПРОФЕСІЙНОЇ ДУМКИ НЕЗАЛЕЖНИХ АУДИТОРІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....</b>                          | 181 |
| <i>Корягін М. В., Черній М. Я.</i>     | <b>АСПЕКТИ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА.....</b>       | 184 |
| <i>Кресяк В. В.</i>                    | <b>МЕТРОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ТА ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ У СОЦІАЛЬНІЙ СФЕРІ.....</b>                                      | 190 |
| <i>Крупка Я. Д., Назарова І. Я.</i>    | <b>ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ПОДІЛІ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>   | 193 |
| <i>Кузьмінська К. І.</i>               | <b>УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНОГО КОМПЛЕКСУ: АСПЕКТИ МЕТОДИКИ.....</b>                             | 198 |
| <i>Куцик П. О.</i>                     | <b>БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМАХ КЛАСУ ERP.....</b>  | 202 |
| <i>Куцик П. О., Чабанюк О. М.</i>      | <b>ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ: ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ....</b>   | 206 |
| <i>Ларікова Л. Ф., Сурженко Л. О.</i>  | <b>ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛЕГКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....</b>                        | 212 |
| <i>Левіцька С. О.</i>                  | <b>ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНИХ РЕФОРМ.....</b>   | 218 |
| <i>Лісна І. В.</i>                     | <b>УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВІДРЯДЖЕННЯ У ВИЩОМУ НАВЧАЛЬНОМУ ЗАКЛАДІ.....</b>                                  | 222 |
| <i>Мельник Р. О.</i>                   | <b>ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У СФЕРАХ РИНКІВ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ ТА ЦІННИХ ПАПЕРІВ УКРАЇНИ.....</b> | 225 |
| <i>Ночовна Ю. О.</i>                   | <b>КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ ТА СТАТТЯМИ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПРОБЛЕМИ.....</b>   | 228 |
| <i>Однорожженко Т. В.</i>              | <b>КЛАСИФІКАЦІЯ ПРОЦЕСІВ ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ У БАНКІВСЬКОМУ СЕКТОРІ.....</b>   | 232 |
| <i>Озеран А. В.</i>                    | <b>НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ.....</b>                                | 236 |
| <i>Озеран В. О., Чік М. Ю.</i>         | <b>ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА.....</b>                                 | 241 |
| <i>Орищенко М. М.</i>                  | <b>КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ НА ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>                 | 245 |

|                                       |  |     |
|---------------------------------------|--|-----|
| <i>Орлова В. К.</i>                   | <b>ОБЛІК І ОЦІНКА НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ПРИ ВИКОНАННІ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ.....</b>  | 251 |
| <i>Охрамович О. Р.</i>                | <b>ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ УНІФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....</b>  | 257 |
| <i>Паславська О. О.</i>               | <b>ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОГОСПОДАРСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ.....</b>                              | 261 |
| <i>Петрик О. А.</i>                   | <b>ПРОБЛЕМИ АДАПТАЦІЇ УКРАЇНСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА У СФЕРІ АУДИТУ ДО ПОЛОЖЕНЬ 43 ДИРЕКТИВИ ЄС ТА ЗЕЛЕНОЇ КНИГИ "ПОЛІТИКА АУДИТУ: УРОКИ КРИЗИ".....</b> | 265 |
| <i>Писаренко Т. М.</i>                | <b>АЛЬТЕРНАТИВНІ ВИТРАТИ ТА РЕЛЕВАНТНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ.....</b>                                       | 268 |
| <i>Піскун О. І.</i>                   | <b>ПІДХОДИ ДО ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>  | 273 |
| <i>Подольчук О. А.</i>                | <b>КЛАСИФІКАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ОРГАНІЗАЦІЙНИМИ ФОРМАМИ ТА ВИДАМИ.....</b>   | 276 |
| <i>Поліщук В. Л.</i>                  | <b>ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ОБЛІКУ.....</b>  | 282 |
| <i>Полянська О. А.</i>                | <b>ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АВТОМАТИЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....</b>  | 286 |
| <i>Попітич Т. В., Плева В. І.</i>     | <b>БАЗОВІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВПЛИВ НА НИХ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ СИСТЕМИ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ.....</b>           | 290 |
| <i>Прохар Н. В., Захарченко В. Ю.</i> | <b>РОЗПОДІЛ ПРИБУТКУ В АГРОФОРМУВАННЯХ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ.....</b>  | 298 |
| <i>Редченко К. І.</i>                 | <b>ЕКСПЕРТНІ ДОСЛІДЖЕННЯ У СТРАТЕГІЧНОМУ АУДИТІ.....</b>   | 303 |
| <i>Рудницький В. С.</i>               | <b>ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....</b>   | 308 |
| <i>Садовська І. Б.</i>                | <b>ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ЯКОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ СОБІВАРТОСТІ.....</b>   | 312 |
| <i>Семанюк В. З.</i>                  | <b>ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ: ОБЛІКОВО-ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ.....</b>  | 319 |
| <i>Семенішена Н. В.</i>               | <b>БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ІНСТИТУЦІЙНА ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ : ДО ПИТАННЯ МІЖДИСЦИПЛІНАРНИХ ЗВ'ЯЗКІВ.....</b>  | 323 |
| <i>Сидоренко Р. В.</i>                | <b>ВНУТРІШНЯ ЗВІТНІСТЬ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....</b>   | 326 |
| <i>Сисюк С. В., Зорій Н. М.</i>       | <b>ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ У СІЛЬСЬКИХ РАДАХ В УМОВАХ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ.....</b>  | 329 |
| <i>Скаска О. І., Ворожебит О. Я.</i>  | <b>АНАЛІЗ ПРОЦЕДУР ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВІВ ЗА КРЕДИТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ.....</b>   | 333 |
| <i>Скрильник А. С.</i>                | <b>ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК ВАЖЛИВОГО ЕЛЕМЕНТУ ФОРМУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМИ ІНВЕСТИЦІЙНИМИ РЕСУРСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>     | 337 |

|                                   |  |     |
|-----------------------------------|--|-----|
| <i>Сметанко О. В.</i>             | <b>ВНУТРІШНІЙ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ</b> .....   | 343 |
| <i>Сорокіна О. С.</i>             | <b>УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЕФІРООЛІЙНОЇ ГАЛУЗІ</b> .....   | 349 |
| <i>Супрович Г. О.</i>             | <b>ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ ДЕРИВАТИВІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....                                       | 352 |
| <i>Усач Б. Ф., Маркевич М. А.</i> | <b>ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНЦЕПЦІЇ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПОСЛУГ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В БАНКУ</b> .....  | 356 |
| <i>Фендик В. М.</i>               | <b>АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ</b> .....   | 360 |
| <i>Фірко Н. Б.</i>                | <b>ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ</b> .....  | 364 |
| <i>Хомедюк В. О.</i>              | <b>ВИДИ ВИТРАТ І ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> ..... | 369 |
| <i>Хомин І. П., Кривий З. І.</i>  | <b>КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРОДУКЦІЇ З ОГЛЯДУ НА ДОДАТКОВУ ВАРТІСТЬ ТА ЦІНУ (ФІНАНСОВО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ)</b> ..... | 373 |
| <i>Хомин П. Я., Рожелюк В. М.</i> | <b>ВИТРАТИ Й ДОХОДИ ЗА ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ ПІДПРИЄМСТВА (КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ АСПЕКТ)</b> .....  | 379 |
| <i>Чепоров В. В.</i>              | <b>МЕТОДИ ВИМІРУ ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІРМИ ЯК ОСНОВА СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....        | 384 |
| <i>Чиж В. І., Тищенко О. І.</i>   | <b>ОПЕРАТИВНИЙ КОНТРОЛІНГ ВИТРАТ З ВИКОРИСТАННЯМ ІТ-ТЕХНОЛОГІЙ</b>   | 387 |
| <i>Чижевська Л. В.</i>            | <b>ВПЛИВ ТЕОРІЙ ЦІНОУТВОРЕННЯ І ВАРТОСТІ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....  | 391 |
| <i>Швець В. Є.</i>                | <b>ІСТОРИЧНІ ДЖЕРЕЛА У ФОРМУВАННІ УКРАЇНСЬКОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ</b> .....                                       | 396 |
| <i>Шевчук О. А.</i>               | <b>НАУКОВЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ</b> .....                               | 401 |
| <i>Шерстюк О. Л.</i>              | <b>МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПРОГНОЗНОЇ ІНФОРМАЦІЇ</b> .....  | 404 |
| <i>Шкарабан С. І.</i>             | <b>ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ПРИВАБЛИВОСТІ ЦІННИХ ПАПЕРІВ</b> .....  | 408 |
| <i>Щирба М. Т., Щирба І. М.</i>   | <b>АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ</b> .....  | 411 |
| <i>Янчева Л. М., Бочуля Т. В.</i> | <b>ІТ-ПРОЕКТ: ЯКІСТЬ, ВАРТІСТЬ, ЕФЕКТИВНІСТЬ</b> .....   | 418 |
| <i>Яремко І. І.</i>               | <b>ЕКОНОМІЧНИЙ ПОТЕНЦІАЛ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ: ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЯ</b> .....  | 421 |

|                                       |   |     |
|---------------------------------------|---|-----|
| <i>Яремко І. Й., Литвиненко Н. О.</i> | <b>МЕТОДИКА АУДИТУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ.....</b>  | 425 |
| <i>Barwacz Kazimierz</i>              | <b>WPLYW NADZORU KORPORACYJNEGO NA ROZWÓJ METOD ZARZĄDZANIA.....</b>  | 431 |
| <i>Koczar Joanna</i>                  | <b>ZMIANY W POLSKIM PRAWIE BILANSOWYM – WYBRANE PROBLEMY.....</b>   | 437 |
| <i>Kozioł Leszek</i>                  | <b>KONTRAKTY KIEROWNICZE W SYSTEMIE CONTROLLINGU<br/>PRZEDSIĘBIORSTWA.....</b>                                      | 443 |
| <i>Kozioł Wojciech</i>                | <b>ANALITYCZNA FUNKCJA PRODUKCJI JAKO NARZĘDZIE CONTROLLINGU.....</b>   | 448 |
| <i>Mikos Anna</i>                     | <b>KIERUNKI ZMIAN W TRADYCYJNYM RACHUNKU OCENY EFEKTYWNOŚCI<br/>INWESTYCJI.....</b>                                 | 452 |
| <i>Rudnicka Bożena</i>                | <b>PRZYCHODY PUBLICZNYCH JEDNOSTEK OŚWIATOWYCH WG POLSKICH<br/>REGULACJI RACHUNKOWOŚCI.....</b>                     | 458 |
| <i>Wojtowicz Anna</i>                 | <b>ANALIZA PRODUKTYWNOŚCI ORGANIZACJI JAKO REZULTATU<br/>WSPÓŁDZIAŁANIA STRATEGII I KULTURY ORGANIZACYJNEJ.....</b> | 463 |
| <i>Zych Ewa, Zych Witold</i>          | <b>KTÓRY Z MODELI NADZORU KORPORACYJNEGO NAJSKUTECZNIEJSZY?.....</b>  | 470 |
|                                       | <b>ВІДОМОСТІ ПРО АВТОPIB.....</b>   | 477 |



## КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК ТА МАНІПУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ

***Анотація.** Досліджено порядок застосування креативного обліку, методи та механізми його впровадження в обліковий процес. Виокремлено методи маніпулювання даними фінансової звітності суб'єктів господарювання, а також обґрунтовано важливість відображення достовірної та прозорої інформації у показниках фінансової звітності.*

***Ключові слова:** фінансова звітність, креативний облік, маніпулювання, показники.*

Amelina O.

## CREATIVE ACCOUNTING AND MANIPULATION FINANCIAL STATEMENTS

***Annotation.** Investigational order of application of creative account, methods and mechanisms of his introduction, in a registration process. The methods of manipulation of the financial reporting of subjects of manage information, and also grounded importance of reflection of reliable and transparent information, are selected in the indexes of the financial reporting.*

***Keywords:** financial statements, creative accounting, manipulation, indicators.*

### 1. Вступ

Внаслідок реформування національної системи бухгалтерського обліку з'являються нові механізми облікового відображення фактів господарювання. Існування альтернативних методів і способів ведення обліку надає можливість суб'єктам господарювання маніпулювати обліковими даними та показниками фінансової звітності в межах чинного законодавства. На сьогоднішній день залишаються недостатньо розробленими питання можливості існування креативного обліку, порядку та особливостей його застосування, його взаємозв'язку з обліковою політикою на рівні підприємства.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання креативного обліку і облікової політики у своїх працях розглядали О. Амаг, Г. Бретон, Т.В. Барановська, Ф.Ф. Бугинець, К. Ванг, Х. Габрієльз, П.Є. Житний, О.А. Заббарова, Є.Є. Коміські, Ч.В. Малфорд, С.М. Міщенко, М.Р. Метьюс, М.С. Пушкар, М.Х.Б. Перера, Е. Райс, Я.В. Соколов, Х. Столови, Л.В. Чижевська та ін.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є дослідження й аналіз інформативності фінансової звітності вітчизняних підприємств, виокремлення методів маніпулювання даними фінансових звітів та привернення уваги до важливості відображення достовірної й прозорої інформації у показниках фінансової звітності.

### 4. Вклад основного матеріалу

Визначаючи економічну характеристику та порівнюючи такі терміни, як "фальсифікація", "вуа-

лювання", "маніпулювання" фінансовою звітністю, встановлено, що фальсифікація пов'язана з порушенням облікового законодавства, що зумовлює умисне викривлення показників звітності. Вуаювання передбачає умисне викривлення окремих статей активу чи пасиву через порушення принципів обліку, положень облікової політики підприємства.

Легальним способом поліпшення чи погіршення показників фінансової звітності є маніпулювання тобто здійснення законних дій обліковим персоналом в межах механізму умовно-креативного обліку з метою коригування стану та результатів діяльності підприємства, що призводить до задоволення інтересів управлінців чи власників, однак зумовлює невідповідність господарських операцій очікуванням ринку.

Окремі науковці [1] розрізняють маніпулювання в межах обмежень законів і стандартів, до якого відносять, зокрема, креативний облік та маніпулювання за межами законів і стандартів, що визначають як шахрайство.

Як зазначає Голов С.Ф. [3], під креативним обліком необхідно розуміти формальне застосування або цілеспрямований вибір методів та принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів.

Застосування креативного обліку можливе з різних причин, зокрема, з метою поліпшення основ-

них економічних показників діяльності підприємства (збільшення прибутковості, рентабельності фінансово-господарської діяльності, підвищення ділової активності підприємства), оптимізації податкового навантаження та задоволення очікувань потенційних інвесторів та кредиторів і т.д.

За даними досліджень, проведених Фондом інтенсивних технологій, метою застосування креативного (творчого) обліку суб'єктами господарювання є:

1) зниження (завищення) реальної прибутковості компанії задля зменшення (збільшення) дивідендних виплат акціонерам;

2) завищення прибутковості та зменшення обсягів зобов'язань компанії з метою підвищення рейтингу кредитоспроможності підприємства;

3) коригування показників дохідності підприємства задля отримання бажаного податкового статусу підприємства;

4) маніпулювання зі структурою власного капіталу для досягнення необхідних вимог щодо формування статутних фондів;

5) завищення показників дохідності, прибутковості та ліквідності для заохочення потенційних стратегічних інвесторів;

6) маніпулювання у визначенні та відображенні валових витрат підприємства з метою оптимізації бюджетних платежів з податку на прибуток;

7) маніпулювання зі структурою та вартістю активів для задоволення офіційних обмежень, запроваджених чинним законодавством.

Основною метою маніпулювання є мінімізація політичних витрат та вартості капіталу та максимізація суми компенсацій керівництву компанії. Зважаючи на те, що маніпулювання показниками фінансової звітності за рахунок зміни методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку можливе тільки після внесення змін в облікову політику підприємства, на особливу увагу заслуговує оцінка та контроль частоти внесення змін в облікову політику підприємства.

Саме тому проф. Е. Райс пише, що найчастіше компанія, що оголошує про зміну облікової політики, дає сигнал про можливе застосування хитрощів "творчої" бухгалтерії. Кожен раз, коли ви бачите будь-яку зміну облікової політики, у Вас в голові мають з'являтися слова "щур" чи "сморід". Якщо ви бачите, що облікова політика підприємства змінюється декілька разів на рік, чи що такі зміни відбуваються частіше ніж раз на декілька років, вам, ймовірно, варто пошукати інші можливості для інвестування [5, с. 287-288].

Необхідно зазначити, що у вітчизняному законодавстві чітко не визначено причини існування альтернативних варіантів облікової методології, що відображені в обліковій політиці підприємства. Разом з тим, відповідно до п.9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і змін у фінансових звітах" "облікова політика може змінюватися, якщо ... зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства" [5].

Тобто, відповідно до чинного законодавства підприємства можуть вносити зміни в облікову

політику з метою поліпшення методів відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, а також забезпечення більшої інформативності облікової інформації. Використання облікової альтернативи порушує принцип порівнянності та потребує обґрунтування доцільності внесення таких змін. Зважаючи на це, особливо актуальним розділом облікової політики для користувачів, які ознайомлюються з фінансовою звітністю підприємства, є методичний розділ, в якому описуються облікові способи, процедури, методи відображення облікової інформації у фінансовій звітності, вибір яких є альтернативним згідно з регламентацією національних стандартів бухгалтерського обліку.

Наведене дозволяє встановити, що облік в умовах П(С)БО має прогалини, які дозволяють здійснювати зловживання. Так відповідно до чинного законодавства облікові альтернативи передбачають:

1) можливість обліку фінансових витрат не за відповідними статтями;

2) завищення вартості давальницької сировини (іноді, більше ніж на 30%), обліку незавершеного виробництва та напівфабрикатів як готової продукції;

3) завищення суми дебіторської заборгованості у зв'язку з не нарахуванням резерву сумнівних боргів;

4) завищення вартості запасів після первісного визнання їх активами у зв'язку з тим, що бухгалтер не завжди розраховує найменшу з величин — вартість придбання, або чисту вартість реалізації запасів;

5) порушення принципу співвідношення доходів і витрат у випадках, коли доходи визнано, а витрати віднесено до складу витрат майбутніх періодів;

6) списання частини витрат безпосередньо на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", що призводить до завищення прибутку поточного періоду у "Звіті про фінансові результати".

Загалом методи креативного обліку узагальнюють в такі групи [3, ст.32] (рис.1).

Важливим аспектом, який забезпечує узгодженість і зрозумілість інформаційних потоків, є облікові оцінки, як важливі чинники накопичення, систематизації і узагальнення інформації відповідно до завдань, вимог і методології кожного структурного складника системи обліку. Вибір облікових оцінок дозволяє змінювати величину прибутку підприємства за рахунок розподілу та перерозподілу витрат між звітними періодами.

Вибір або зміна облікових оцінок дозволяє маніпулювати даними фінансової звітності компанії і може поширюватися на такі об'єкти обліку:

- строки корисного використання необоротних активів;

- ліквідаційна вартість основних засобів;

- метод амортизації основних засобів;

- втрата й відновлення корисності необоротних активів;

- витрати на формування резерву сумнівних боргів;



Рис. 1. Методи креативного обліку

- суми забезпечень;
- відстрочені податки на прибуток.

Серед облікових оцінок найчастіше для маніпулювання з прибутком підприємства завищують резерв сумнівних боргів, що дозволяє збільшити видатки компанії та відобразити у звітності прибуткове підприємство як збиткове. Так за даними Головного контрольно-ревізійного управління України однією з основних причин зменшення прибутковості природних монополій є створення ними резерву сумнівних боргів [2].

Максимально можливе створення зобов'язань або списання активів на витрати звітного періоду також дозволяє показати зростання прибутку та рентабельності в наступних періодах. До методів, які дозволяють скоригувати фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання, належить порядок нарахування та відображення в обліку амортизаційних відрахувань. Так використовуючи прискорений метод нарахування амортизації, в перші роки експлуатації об'єкта будуть списані більші обсяги витрат, що в свою чергу призведе до зниження прибутку підприємства за відповідний період. Творчий підхід у визначенні найоптимального методу нарахування амортизації в межах чинного законодавства є доказом існування креативного обліку на підприємстві.

Вибір і застосування методів бухгалтерського обліку передбачає встановлення порядку визнання, оцінки та розкриття облікової інформації у фінансовій звітності. Одним із креативних підходів бухгалтерського обліку є встановлення моменту визнання доходів суб'єктами господарювання.

Відповідно до п.5 П(С)БО 15 "Дохід" дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Залежно від того, в який період визнано дохід (авансом відразу після відвантаження продукції, в процесі або після завершення надання послуг), буде залежати фінансовий результат від операційної діяльності підприємства. Така облікова альтернатива дозволяє підприємствам формувати фінансову звітність відповідно до управлінських потреб (залучення інвесторів, отримання банківської позики).

З огляду на означене, визнання доходів за будівельними (довгостроковими) контрактами доцільно розглянути детальніше, адже саме за ними

часто сплачуються багатомільйонні суми коштів. Чимало фахівців вважають, що за допомогою цього методу можна успішно маніпулювати показниками фінансової звітності: "Визнання виручки за довгостроковими контрактами можливе або після закінчення контракту, або з використанням методу поетапного визнання виручки. При поетапному визнанні виручки треба визначати відсоток завершеного обсягу робіт, що потребує експертних оцінок. Завищуючи відсоток виконаних робіт, компанії завищують і виручку поточного звітного періоду. Прикладом використання такої схеми шахрайства можуть бути дії компанії 3Net System Incorporated. Як було встановлено Комісією з цінних паперів і бірж США, ця компанія істотно завищувала виручку за рахунок спотворення відсотка завершеності проекту щодо створення програмного забезпечення" [3].

Наступним характерним методом бухгалтерського обліку, який дозволяє креативно обліковувати фінансово-господарські операції, є вибір методу оцінки запасів підприємства. З метою завищення активів компанії застосовують метод ринкової вартості запасів та варіюють цією статтею залежно від майбутніх управлінських рішень. Суб'єктивізм в обліковому відображенні операцій із запасами підприємства включає визначення чистої вартості реалізації запасів, а також встановлення порядку перерозподілу виробничих накладних витрат.

Маніпулювання показниками фінансової звітності можливе за рахунок методів обліку похідних фінансових інструментів у визначенні їх справедливої вартості. Так, за окремими фінансовими інструментами достатньо складно визначити ринкову вартість, тому компанії застосовують методи прогнозування та суб'єктивно оцінюють майбутні грошові потоки за даними активами. Це, в свою чергу, дозволяє коригувати статті фінансової звітності залежно від потреб системи управління компанії.

## 5. Висновки

Проведені дослідження дозволили встановити, що вибір методів обліку є не дуже популярним методом управління статтями фінансової звітності, адже потребує розкриття у примітках до річної звітності зміни методів бухгалтерського обліку в частині впливу такої зміни на результати діяльності та капітал компанії. Разом з тим, формальне відображення господарських операцій (за рахунок внутрішньогрупових та (або) взаємо-

компенсуючих операцій) призводить до маніпулювання статтями фінансової звітності залежно від управлінських потреб компанії.

На нашу думку, маніпулювання показниками фінансової звітності є достатньо дієвим механізмом зловживань в бухгалтерському обліку, які дуже складно виявити, оскільки всі маніпуляції проводяться в межах чинного законодавства. Зважаючи на це, активізація креативних підходів до облікового відображення фактів господарювання призводить до зменшення довіри користувачів фінансової звітності. Послабити конфлікти, які обумовлюють креативний облік, можливо за рахунок запровадження нової парадигми бухгалтерського обліку у забезпеченні зниження інформаційного ризику для користувачів; вдосконаленні єдиних стандартів фінансової звітності та посиленні контролю за їх дотриманням.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Брюханов //

Финансовый директор /2006. – № 6. ООО "Акцион-Пресс" [Електронний ресурс]: – <http://www.fd.ru>

2. Вареня В. Облікова стратегія та фінансова звітність / В. Вареня // Дебет-Кредит. – 2009. – № 6 [Електронний ресурс]. – <http://www.dtk.com.ua/show/1bid03946.html>

3. Голов С. Ф. Креативний облік / С. Ф. Голов. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 32-41.

4. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2006. – 334 с.

5. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разбраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Э. Райс. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2006. – 352 с.

6. Stolowy H. Accounts manipulation : a literary review and proposed conceptual framework. Eight draft. / H. Stolowy, G. Braeton. – Paris, January 13, 2003. – 59 p.

УДК : 336.67

Антонова О. В.

## ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ БЕЗПЕКОЮ ТОРГОВЕЛЬНОЇ МЕРЕЖІ

*Анотація.* Уточнено визначення механізму управління фінансовою безпекою підприємства. Запропоновано компонентний склад механізму управління фінансовою безпекою торговельної мережі.

*Ключові слова:* механізм управління, фінансова безпека підприємства, компонентний підхід, механізм управління фінансовою безпекою підприємства.

Antonova O.

## FORMING OF MECHANISM OF MANAGEMENT FINANCIAL SAFETY OF POINT-OF-SALE NETWORK

*Annotation.* Determination of mechanism of management financial safety of enterprise is specified. Component composition of mechanism of management financial safety of point-of-sale network is offered.

*Keywords:* management mechanism, financial safety of enterprise, component approach, mechanism of management financial safety of enterprise.

### 1. Вступ

Сучасний стан розвитку національної економіки характеризується наявністю значної кількості чинників, які можуть бути джерелом виникнення загроз фінансовим інтересам підприємства.

Запобігати їх впливу та адекватно реагувати на них має система управління фінансовою безпекою господарського суб'єкта через механізм її функціонування.

## 2. Аналіз досліджень і публікацій

Вагомий вклад у розвиток науки про економічну та фінансову безпеку зробили такі вчені й практики, як І. О. Бланк, О. І. Барановський, М. М. Єрмошенко, О. А. Кириченко, Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко, В. М. Гаєць., М. О. Кизим, Т. С. Клебанова., О. І. Черняк [1-6]. Разом з тим, незважаючи на велику кількість публікацій, певні теоретичні та практичні питання, пов'язані із системою управління фінансовою безпекою, залишаються дискусійними. Серед них – проблема формування механізму забезпечення фінансової безпеки на рівні підприємства, ефективна дія якого здатна забезпечити захист фінансових інтересів і розвиток суб'єкта господарювання.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні методичних засад формування механізму забезпечення фінансової безпеки торговельної мережі.

## 4. Виклад основного матеріалу

Нині у сучасній вітчизняній та зарубіжній економічній літературі механізм розглядається як принципова схема практичного використання важелів, методів, спрямованих на регулювання тих чи інших процесів або об'єктів у системі управління на всіх рівнях функціонування [2-3, 6].

У свою чергу, суть механізму управління розкривається вченими по-різному. Якщо деякі пропонують лаконічні визначення, то інші – розроблюють досить громіздкі, проте такі, що враховують всі аспекти та складники тлумачення означеного поняття.

Так, В. Н. Бурков [7] підмеханізмом управління розуміє сукупність процедур прийняття управлінських рішень. Таке визначення, на нашу думку, виходить з припущення, що розробка, прийняття та вибір управлінського рішення складають центральну ланку системи управління фінансовою безпекою підприємства, тоді апаратом або порядком, тобто механізмом цієї системи є саме прийняття рішень. Проте, навіть виходячи з такої логіки, наведене визначення, скоріше, тяжіє до механізму прийняття управлінських рішень, ніж розкриває механізм управління.

Спираючись на компонентний підхід, А. Л. Гапоненко, А. П. Панкрухіна розглядають механізм управління як сукупність засобів і методів управління, реалізація яких визначає можливість цілеспрямованого руху системи [8]. Акцентуючи увагу, головним чином, на важелях управління, М. І. Круглов визначає механізм управління як сукупність економічних, мотиваційних, організаційних і правових способів цілеспрямованої взаємодії суб'єктів господарювання і вплив на їх діяльність, що забезпечують узгодження інтересів взаємодіючих сторін, об'єктів та суб'єктів управління [9]. Найбільш повним у цьому контексті є визначення В. С. Пономаренко та О. М. Ястремської, які розкривають суть механізму через висвітлення його об'єктивного компонентного переліку та мети його узгодження. Механізм управління підприємством – це сукупність форм, структур, методів і засобів управління, об'єднаних спільною метою, за

допомогою яких здійснюється поєднання й узгодження суспільних, групових і приватних інтересів, забезпечується функціонування й розвиток підприємства як соціально-економічної системи [10].

Узагальнюючи наведені трактування, під механізмом управління фінансовою безпекою підприємства нами розуміється сукупність основних елементів впливу на процес розробки та реалізації управлінських рішень щодо забезпечення захисту його фінансових інтересів від різних загроз шляхом отримання позитивного сальдо грошового потоку, обсяг якого дозволяє підприємству підтримувати свою фінансову безпеку на достатньому для нормального функціонування й розвитку рівні.

Ефективність механізму управління фінансовою безпекою, за інших рівних умов, визначається його складом й структурою.

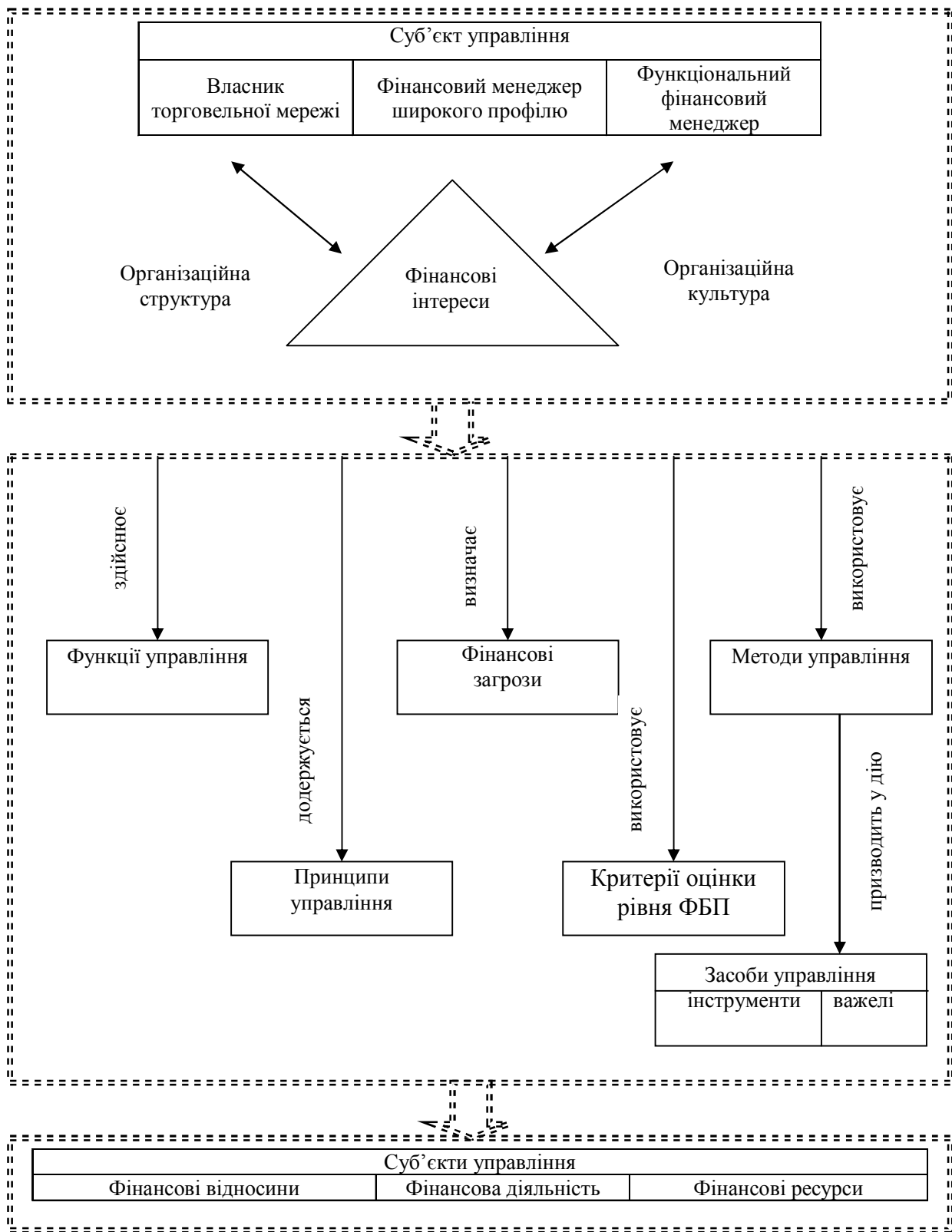
У цьому контексті слід зазначити наявність загальної тенденції у підходах багатьох вчених-економістів [1-2, 8], які до складу механізму управління включають сукупність стимулів, важелів, інструментів, форм та засобів регулювання економічних процесів і відносин.

Досить системним, на наш погляд, є підхід М. М. Єрмошенка, який відносить до механізму управління фінансовою безпекою такі складники: економічні закономірності; цілі і завдання управління; функції; організаційну структуру; принципи, методи, кадри, техніку і технологію управління; критерії оцінки ефективності системи управління [3].

Обґрунтованим і теоретично привабливим є підхід К.С. Горячової, яка серед інших складників механізму управління фінансовою безпекою підприємства визначає сукупність фінансових інтересів [11].

Інший підхід запропонувала О. В. Раєвнева, яка відокремлює компонентний і структурний аспекти формування механізму управління та зазначає, що його основними компонентами виступають мета, критерії її досягнення, фактори та методи управління, ресурси підприємства, а його структура – це сукупність локальних механізмів [12]. Розвиваючи зазначені підходи, І.Б. Медведєва та М. Ю. Погосова, ґрунтуючись на загальних термінах теорії управління та системному підході, визначають відношення між складовими системи управління безпекою підприємства як суб'єкта фінансових відносин: "система – процес"; "фактор – відгук", "ресурс - суб'єкт споживання"; "цілі – частина", та обґрунтовують компоненти механізму управління, виокремлюючи між інших суб'єкт і об'єкт управління [13].

На підставі викладеного, можна запропонувати такий компонентний склад механізму управління фінансовою безпекою торговельної мережі: сукупність фінансових інтересів підприємства та загроз, функції, принципи і методи управління, організаційна структура та культура, методи та засоби управління, критерії оцінки рівня фінансової безпеки (рис. 1). У такому розумінні механізм забезпечення фінансової безпеки підприємства відповідає визначенню та являє собою єдність процесу управління і системи управління.



**Рис. 1. Компоненти механізму управління фінансовою безпекою торговельної мережі**

Фінансові інтереси підприємства як форма прояву його об'єктивних потреб у сфері фінансової діяльності, що збалансовані з іншими суб'єктами зовнішнього середовища, вимагають постійного захисту у процесі забезпечення фінансової безпеки. Пріоритетні фінансові інтереси, які у загальному

вигляді детально висвітлені у роботі [1], визначаються, враховуючи місію торговельних мереж як суб'єктів господарювання сфери торгівлі галузеві особливості, втілюються безпосередньо у цілях, що є мобільними, гнучкими та такими, що зу-

мовлюються особливостями того чи іншого етапу фінансового розвитку підприємства.

Фінансові відносини, фінансова діяльність, фінансові ресурси – є об'єктом управління фінансовою безпекою, з яким суб'єкти, тобто власник, фінансовий менеджер широкого профілю, функціональний фінансовий менеджер та виконувані ними завдання перебувають у постійній взаємозалежності та взаємозв'язку. Цілі й завдання управління фінансовою безпекою (визначені, з огляду на пріоритетні фінансові інтереси) є відправним пунктом для визначення типів і масштабу управлінської діяльності, які забезпечують їх досягнення.

Кількість і склад ланок торговельної мережі, їх підпорядкованість і взаємний зв'язок визначається організаційною структурою, яка характеризує розподіл відповідальності й повноважень усередині мережі. Структура апарату управління здійснює активний вплив на процес функціонування системи управління фінансовою безпекою підприємства.

Якщо організаційна структура являє собою кістяк підприємства, то організаційна культура є його "душею". Організаційна культура є порівняно новим елементом стратегічного управління, що викликає дискусії науковців і практиків. Внесення її до складу механізму зумовлено таким: з одного боку, сформована корпоративна культура у торговельній мережі опосередковано впливає на поведінку суб'єктів управління у фінансовій сфері та визначає фактичні принципи та методи управління. З іншого – безпосередньо впливає на поведінку співробітників, зокрема торговельного залу та касової зони, що, враховуючи специфіку галузі, є одним з факторів формування кінцевих фінансових результатів діяльності торговельної мережі, значення якого збільшується зі зростанням життєвого рівня населення.

Суть будь-якого явища, у тому числі й фінансової безпеки, виражається в її функціях, тобто в тих завданнях, для вирішення яких воно призначено. Інакше кажучи, функція – це системна сукупність завдань, які має реалізувати суб'єкт управління. Зміст кожної функції управління визначається специфікою завдань, виконуваних у межах даної функції. Тому складність фінансових процесів на підприємстві галузі та їх завдань визначає всю складність управління фінансовою безпекою торговельної мережі та його функцій. До складу основних функцій забезпечення фінансової безпеки підприємства, ґрунтуючись на теорії управління (яка висвітлює авторське різноманіття підходів), на наш погляд, слід віднести такі: 1) планування; 2) організація; 3) координація; 4) контроль; 5) мотивація.

Так, у процесі планування розробляється фінансова стратегія, тактика, оперативні та щорічні фінансові плани, програми і прогнози забезпечення фінансової безпеки. Перифразовуючи М. Мескона [14], зауважимо, що функція планування фінансової безпеки повинна відповісти на три питання: Який на сьогодні рівень безпеки ми маємо? Куди хочемо рухатися? Як збираємося це зробити?

Процес організації передбачає забезпечення управлінського персоналу насамперед інформацією, а суб'єкта господарювання – фінансовими ресурсами. Інакше кажучи, тут виокремлюється два аспекти – інформаційний та фінансовий, тобто забезпечений необхідними ресурсами управлінський персонал повинен бути здатним прийняти, адекватні умовам, що склалися, управлінські рішення для забезпечення фінансової безпеки торговельної мережі. Процес координації має за мету надати кожному елементу соціального організму можливість виконувати свою частку роботи у взаємодії з іншими елементами для забезпечення ефективної реалізації розроблених управлінських рішень. Суб'єктом же управління в процесі стимулювання виступає сукупність економічних і соціально-психологічних методів управління для забезпечення належного рівня фінансової безпеки. Контроль у вигляді обліку, аналізу та аудиту являє собою зворотний зв'язок між наміченими на підприємстві фінансовими цілями і мірою їх реалізації. Тому можна говорити про функціональну структуру управління фінансовою безпекою підприємства, при цьому усі функції управління фінансовою безпекою підприємства пов'язані між собою у єдиний процес.

Будь-який вид управління ґрунтується на принципах, до формулювання яких й донині у спеціальній літературі не вироблено єдиного підходу. Якщо одні дослідники тлумачать окремі закони як принципи, а принципи зводять у ранг законів, то, на нашу думку, принципи відрізняються від законів ґносеологічним походженням. Якщо закон відображає стійкі повторювані зв'язки й відносини, що відбуваються в економічних явищах, то принцип є оптимальним правилом, нормою, які сформульовані людьми й носять суб'єктивний характер [15]. З огляду на це, сукупність принципів, визначаючи межі управління, є повноправною складовою механізму забезпечення фінансової безпеки. Серед різноманіття класифікацій принципів управління досить повною та змістовною є система принципів управління безпосередньо фінансовою, розкрита в праці [16], що може бути рекомендована до практичного використання.

М. Мескон справедливо вважає, що менеджером можна назвати людину тільки тоді, коли вона приймає рішення та реалізує їх через інших людей [14]. З огляду на це, наступною складовою розроблюваного механізму повинна стати сукупність організаційних, фінансових і правових методів управління, що приводять у дію інструменти та важелі, завдяки використанню яких реалізуються управлінські рішення щодо забезпечення фінансової безпеки підприємства. При цьому висновок щодо того, чи перебуває підприємство у стані фінансової безпеки, чи ні, можна зробити на підставі ознаки або сукупності ознак [3, 5], що зумовлює доцільність внесення цієї компоненти до складу розроблюваного механізму. Наявність сукупності певних критеріїв оцінки рівня фінансової безпеки пов'язана з необхідністю, обґрунтувати доцільність формування і наступного розвитку сис-

теми забезпечення фінансової безпеки торговельної мережі та своєчасно виявляти загрози ефективній фінансовій діяльності. Критерії оцінки фінансової безпеки підприємства детально висвітлено автором в попередній роботі [17].

З огляду на призначення механізм забезпечення фінансової безпеки – створення умов, що забезпечують реалізацію фінансових інтересів не може не враховувати негативні чинники та явища внутрішнього стану й зовнішнього середовища, що здійснюють деструктивний вплив на реалізацію фінансових інтересів підприємства, які перешкоджають їх реалізації у процесі розвитку суб'єкта господарювання і визначають систему заходів нейтралізації, зважаючи на інструменти та важелі, які є у розпорядженні.

Отже, висвітлення суті компонентів дозволяє стверджувати, що за допомогою механізму управління фінансовою безпекою торговельної мережі відбувається вплив суб'єктів фінансової безпеки на об'єкт. Так, власник підприємства визначає цілі, з урахуванням яких функціональний менеджер широкого профілю формулює завдання та критерії (кількісний аналог цілей) для фінансового менеджера, який на підставі принципів управління фінансовою безпекою виконує функції планування, організації, координації, контролю та мотивації. Найефективніше цілі управління фінансовою безпекою підприємства можуть бути досягнуті тільки при достатньому рівні забезпечення дії методів (організаційних та економічних), способів, прийомів і технологій, які приводять у дію засоби управління (інструменти та важелі).

### 5. Висновки

Наведений компонентний підхід до формування механізму управління фінансовою безпекою підприємства та його дії надає можливість розкрити процес і конкретні завдання його формування. Певні елементи механізму забезпечення фінансової безпеки на багатьох торговельних мережах у первісному вигляді вже сформовані, проте вимагають удосконалення з огляду на здійснені пропозиції для забезпечення належного рівня фінансової безпеки.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И. А. Управление финансовой безопасностью предприятия [Текст] / И. А. Бланк. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 784 с.
2. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізм забезпечення) [Текст] : монографія / О. І. Барановський. – К. : Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2004. – 759 с.
3. Єрмошенко М. М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення [Текст] / М. М. Єрмошенко. – К. : Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2001. – 309 с.

4. Кириченко О. А. Проблеми управління економічною безпекою суб'єктів господарювання [Текст] : монографія / О. А. Кириченко. – К. : Університет "КРОК", 2008. – 403 с.

5. Козаченко Г. В. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення [Текст] : монографія / Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко. – К. : Лібра, 2003. – 280 с.

6. Моделювання економічної безпеки: держава, регіон, підприємство [Текст] : монографія / В. М. Гасць, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк. – Х. : ІНЖЕК, 2006. – 240 с.

7. Бурков В. Н. Как управлять организациями [Текст] / В. Н. Бурков, Д. А. Новиков. – М. : Синтег, 2004. – 400 с.

8. Теория управления [Текст]: учебник / Под общ. ред. А. Л. Гапоненко, А. П. Панкрухина. – М. : Изд. РАГС, 2003. – 560 с.

9. Круглов М. И. Стратегическое управление компанией [Текст]: учебник для вузов / М. И. Круглов. – М. : Рус. делов. лит., 1998. – 768 с.

10. Пономаренко В. С. Механизм управления предприятием: стратегический аспект [Текст] / В. С. Пономаренко, Е. Н. Ястремская. – Харьков : Изд. ХГЭУ, 2002. – 252 с.

11. Горячева К. С. Формування механізму забезпечення фінансової безпеки підприємства [Текст] / К. С. Горячева // Менеджер. – 2004. – № 2 (28). – С. 96-103.

12. Раєвнева О. В. Управління розвитком підприємства: методологія, механізми, моделі [Текст] : монографія / О. В. Раєвнева. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. – 496 с.

13. Медведєва І. Б. Компонентний та структурний підхід до формування складу механізму управління фінансовою безпекою підприємства [Текст] / І. Б. Медведєва, М. Ю. Погосова // Економіка розвитку. – 2007. – №4 (44). – С. 91-93.

14. Мескон М. Основы менеджмента. [Текст] / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Изд. "Дело", 1997. – 704 с.

15. Лафта Дж. К. Теория организации [Текст]: учебное пособие / Дж. К. Лафта. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 416 с.

16. Ваганова О. В. Концептуальні засади формування системи економічної безпеки підприємства [Текст] / О. В. Ваганова // Вчені записки Університету "КРОК". – К. : Вищий навчальний заклад "Університет економіки та права "КРОК". – 2009. – Вип. 20. – С. 35-43.

17. Антонова О. В. Оцінка фінансової безпеки підприємств торгівлі на основі багатокритеріального підходу [Текст] / О. В. Антонова // Фінанси та статистика. Економічні науки. Вісник ЖДТУ. – 2010. – №4 (54). – С. 318-321.



## ІНТЕГРАЦІЯ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ: ПРИНЦИПОВА МОЖЛИВІСТЬ

***Анотація.** У статті розглянуто проблеми сучасної системи національного обліку, котра повинна задовольняти зовнішніх і внутрішніх користувачів, забезпечуючи їх достовірною фінансовою інформацією про діяльність суб'єктів господарювання з декларуванням реальних показників фактичного прибутку. Це є можливим лише при удосконаленні існуючого методичного забезпечення облікових підсистем, котре може бути проведене за запропонованими принципами. Для цілей даного дослідження застосовані закони доцільності та діалектичного розвитку в науці. Саме на їх підґрунті є можливою оптимізація методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку.*

***Ключові слова:** облікові системи, інтеграція, принципи, методичне забезпечення, суб'єкти господарювання*

Artyukh O., Maximova V., Shlyakhov E.

## INTEGRATION OF ACCOUNTING SYSTEMS: PRINCIPAL POSSIBILITY

***Annotation.** The problems of the modern system of national account, that must satisfy external and internal users, are considered in the article, providing them reliable financial information about activity of subjects of menage with declaration of the real indexes of actual income. It is possible only at the improvement of the existent methodical providing of registration subsystems, that can be conducted after the offered principles. For the aims of this research the applied laws of expediency and dialectical development are in science. Exactly on their soil possible is optimization of the methodical providing of registration subsystems with an aim them informatively-functional integrity in the single system of account.*

***Keywords:** accounting systems, integration, principles, methodological support, entities*

### 1. Вступ

На сучасному етапі процес зближення національних економік веде до утворення цілісної економічної системи та до зближення світових облікових систем, що потребує іншого ставлення до вітчизняної облікової системи та її підсистем. У цьому контексті наукова і практична проблема вбачається у неспроможності сучасної системи національного обліку задовольняти зовнішніх і внутрішніх користувачів, забезпечувати їх достовірною фінансовою інформацією про діяльність суб'єктів господарювання з декларуванням реальних показників фактичного прибутку. Досягнення цих прагнень є можливим лише при створенні системної облікової цілісності за умови узгодження усіх організаційно-структурних і функціональних складових системи. Для досягнення гармонійного співіснування основних облікових підсистем (бухгалтерського і податкового обліку) та в цілому гармо-

нійного розвитку системи обліку необхідним є реформування обліку із запровадженням відповідних методичних уніфікованих прийомів та інструментів.

Нові правила податкового законодавства, які внесені Податковим кодексом України, позитивно вплинули на процес наближення облікових підсистем, але не усунули проблеми їх гармонійного співіснування. Впровадження стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тільки посилило незалежність між обліковими підсистемами. При цьому, широке використання МСФЗ позначило конфлікт бухгалтерського і податкового обліку, оскільки вимоги МСФЗ не допускають компромісів з оподаткуванням, тобто з державою в особі податкових органів.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання характеру взаємодії бухгалтерського і податкового обліку в різних країнах не могло

не викликати пильної уваги. У ряді робіт зарубіжних вчених [1, 7] при класифікації країн за моделями обліку та звітності використовується ознака взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку, в основі якої лежить міра відповідності та взаємного впливу правил формування бухгалтерської звітності і правил оподаткування. В аналогічному ракурсі ці питання розглядали і вітчизняні вчені [3, 6].

### 3. Мета статті і постановка завдання

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, не можна не помітити, що її ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить облікова інформація. Саме завдяки наявності достовірної облікової інформації у цілому можна скласти висновок про економічний та соціальний розвиток держави. У цьому контексті мета і завдання функціонування підприємства, яке є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни, повинні втілювати також її інтереси, а не обмежуватися лише власними цільовими установками.

Вказане зумовлює необхідність розвитку інформованості усіх зацікавлених у достовірній інформації сторін, що, у свою чергу, вимагає удосконалення формування й отримання користувачами даних. Сучасний стан бухгалтерського і податкового обліку створює підґрунтя для їх вдосконалення та вирішення проблеми їх адекватного співіснування у системній цілісності. Тому метою і основним завданням даної статті є пошук шляхів оптимізації методичного забезпечення цілісної системи обліку.

### 4. Виклад основного матеріалу

Застосовуючи системний підхід у даному дослідженні, можна констатувати, що рахункова або методологічна мета функціонування системи обліку – це створення моделі, яка дає змогу фіксувати, класифікувати та відображати факти господарської діяльності на рахунках методом подвійного запису і складати фінансову звітність найефективнішим способом. Тобто, необхідна певна процедура обліку, яка полягає в напрацюванні логічного порядку виконання певних видів облікової роботи, починаючи від отримання документів і закінчуючи складанням звітності.

Однак зосередженість на формальній процедурі обліку позбавляє бачення важливого процесу – використання даних, які виходять із цієї системи. Іншими словами, для сучасного системного обліку важливим є не лише створення інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і його результати (за термінологією теорії систем – зворотний зв'язок).

Як зауважують вітчизняні вчені, аналіз середовища, в яке надходять дані бухгалтерського обліку, вивчення реакції користувачів на отриману інформацію дозволяє поліпшити змістовність інформаційних ресурсів, вмонтувати в систему бухгалтерського обліку додаткові елементи. У підсумку таке удосконалення змінює систему та підвищує її цінність для користувачів [4, с. 111]. При цьому, для підвищення рівня змістовності інформації

необхідно удосконалити методичне забезпечення облікового процесу, що дасть змогу розширити межі інформаційного простору для споживачів.

Аналіз існуючих у різних країнах підходів до взаємозв'язку між підсистемами обліку проводився і низкою провідних вітчизняних вчених, однак єдиної концепції у вирішенні питання гармонізації обліку на сучасному етапі не запропоновано. Концепція паралельного співіснування облікових підсистем вважається пріоритетною окремими дослідниками, оскільки, на їх думку, передбачає забезпечення користувачів звітністю інформацією, незалежно від податкових правил.

Концепція наближення облікових підсистем, за результатами дослідження інших науковців [6], має вагомі переваги, оскільки передбачає: єдиний підхід до визначення елементів облікового апарату; економічність (уніфікація ведення облікових підсистем зменшує витрати робочого часу, кількість фахівців); відносну простоту ведення обліку; збільшення рівня прозорості та якості зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Так, відомі зарубіжні економісти Д. Хегарт, Ф. Гелен, А. Баррос [7, с.19] вважають, що чим тіснішим є взаємозв'язок облікових підсистем, тим важливіша високоякісна фінансова звітність для визначення впливу розміру податків на прибуток компанії. У зв'язку з цим на перший план виходить проблема оптимізації співвідношення інтересів користувачів фінансової звітності і фіскальних інтересів держави.

На думку окремих фахівців, облікова система повинна відповідати реаліям світового ринку, а держава зобов'язана виходити з пріоритету бухгалтерських правил зі збереженням традиційної незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку від податкового законодавства.

Така пропозиція є слушною, однак її практичне втілення можливе у контексті уніфікації облікових підсистем, що передбачає застосування єдиного методичного підходу щодо визнання та оцінки облікових показників з урахуванням спадкоємності позитивних досягнень як в бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Протилежну думку висловлюють вчені, котрі взагалі негативно ставляться до існування податкового обліку, вважаючи, що “створення податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної чисельності працездатного населення (за нашими розрахунками близько 200 тис службовців та обслуговуючого персоналу, які не приносять користі для економіки, але шкода від цієї “паразитичної” системи за роки її існування склала близько 40 млрд грн, враховуючи лише заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та матеріальні поточні витрати);

- штучне стримування ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами (за нашими даними витрати робочого часу становлять до 15%);

– психологічний тиск на бізнес, народження страху та невпевненості щодо захисту від насилья з боку “псів царевих”, “опричників”, які діяли і до цього часу діють поза законом, творячи свавілля в угоду владним структурам (примушування здійснювати відрахування на виборчі кампанії, сумнівні фонди тощо);

– поганий менеджмент податкової служби (“махровий” бюрократизм, невміння розробити зрозумілі для “малого” українця інструкції з взаємодій бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим становищем та інші негативні риси) підірвав справедливість, рівень довіри до держави, що породило “тіньовий бізнес”;

– нераціональне використання бюджету робочого часу бухгалтерів на непотрібний “податковий” облік, що вимагає до 25% зусиль персоналу на його ведення, але інформативність і користь від якого близька до нуля” [4, с. 74 – 75].

Вчені зазначають відсутність усіякого сенсу в існуванні податкового обліку, тому що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного в балансі. Інші вчені вважають, що існуюча система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема, податкової. Таке твердження, на нашу думку, має сенс у контексті нових правил Податкового кодексу України. Так, відповідно до п.п. 14.1.171 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України, у податковому обліку використовується податкова інформація у значенні, наведеному у Законі України “Про інформацію” за № 2657-ХІІ від 02.10.92 р., на підставі якого фахівці податкового обліку мають можливість одержати інформацію більш широкого спектру.

Можна погодитися з висловлюваннями про наявність негативних тенденцій у роботі органів вітчизняної податкової служби, непомірного податкового тиску у зв’язку з пріоритетом фіскальної функції податків у податковій системі, що негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємництва [4, с. 74 – 75]. Проте потрібно відзначити, що податковий облік, тобто облік, який фіксує основні елементи числення податків (об’єкт, базу, пільги, ставки), як складова цілісної системи обліку, є об’єктивною економічною реальністю, що існує в особливому нормативно-правовому просторі.

Джерелом інформаційного забезпечення для податкового обліку може стати система фінансового обліку лише за умови інтеграції підсистем за всіма напрямками (законодавча база, методологія, методика ведення облікових підсистем).

При вирішенні проблеми реформації облікових підсистем, вважаємо за необхідне врахувати величезний досвід провідних фахівців в області оподаткування, їх пропозиції щодо удосконалення законодавчої бази, методики ведення бухгалтерського і податкового обліку з метою ліквідації тіньових схем господарювання й опти-

мізації результатів фінансово-господарської діяльності суб’єктів бізнесу.

Подібну позицію займають також вчені, у роботах яких йдеться про необхідність досягнення адекватності практик ведення бухгалтерського та податкового обліку для формування економічних показників результативності фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємництва за єдиним розрахунковим алгоритмом, що забезпечить інформаційну прозорість для всіх користувачів обліку.

Окремі вчені вважають податковий облік як складову фінансового обліку (його підсистему), на думку інших – податковий облік не існує автономно як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку. Так, наприклад, вчена Н.М. Ткаченко пропонує ліквідувати подвійну систему фінансової звітності (як сьогодні в Україні – бухгалтерський і податковий облік) [5, с. 51–53]. Існують також твердження щодо необхідності взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування.

Аналіз наукового надбання попередників і реалії практики дають змогу констатувати, що:

1) сучасна облікова система промислового підприємства потребує перебудови у напрямі гармонізації інформаційно-функціональних властивостей її підсистем;

2) бухгалтерський і “податковий” облік, як облікові підсистеми, є автономними економічними категоріями, створеними для задоволення інформаційних потреб користувачів. Кожній із облікових підсистем притаманні власні понятійні категорії, відмінності в яких створюють різне ставлення до об’єктів обліку – витрат, доходів, амортизації тощо, і формують показники прибутку, які відрізняються від реального прибутку діяльності суб’єкта господарювання, що є негативним явищем обліку та не може задовольняти потреби користувачів;

3) посилюється навантаження зовнішніх користувачів на стан і розвиток обліку на промислових підприємствах. Так, сучасний “податковий” облік має чітко виражену фіскальну направленість, реалізація якої супроводжується створенням і розвитком потужного нормативно-правового підґрунтя. І навпаки: простежується тенденція зниження ролі та дещо формальний підхід до організації та ведення фінансового обліку;

4) вирішення проблеми реформації облікових підсистем є можливим лише при удосконаленні їх методичного забезпечення за допомогою спеціальних уніфікованих прийомів, застосування яких сприятиме їх гармонізації.

Вітчизняні вчені все більше звертають увагу на той факт, що наявні епізодичні прояви локально-функціонального удосконалення у вигляді внесення змін до діючих нормативних чинників сьогодні нікого не влаштовують вже хоча б через те, що й вони не реальні, а формальні. Просте порівняння розрізаних розрахунків бухгалтерського та податкового обліку призводить до плутанини та протиріч, унеможлиблює отримання єдиної, цілісної характеристики об’єкта. Уникнути подібного здатна лише системна організація обліку.

Підтвердження знаходимо, як усвідомлення значущості подібних обставин, у роботах багатьох дослідників проблематики системного підходу [2, с. 31-37; 3; та ін.].

Дійсно, якщо ми вивчаємо систему як ціле, а не як сукупність окремих фрагментів, то ми повинні застосовувати стратегію дослідження, в якій місце кожного ступеня визначається з точки зору ретельного узгодження усіх цих фрагментів в єдине ціле в кінці програми досліджень. Інакше в кінці дослідження може виявитись, що фрагментарні результати, отримані на кожному із різних ступенів програми, просто не можуть бути узгоджені один з одним і дати у підсумку хибне уявлення щодо об'єкту дослідження. Задля уникнення такого невтішного результату необхідно заздалегідь визначитись – на підґрунті яких законів дослідження будується у цілому концептуальна модель та яким чином і за допомогою застосування яких принципів може бути побудована методична субмодель, котра здатна узгодити різні системи як компоненти єдиного цілого.

Для цілей даного дослідження якомога краще можуть бути застосовані закони доцільності та діалектичного розвитку в науці. Саме на їх підґрунті можливою є оптимізація методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку. Для цього пропонується сформувати та проводити подальшу оптимізацію методичного забезпечення за такими принципами:

- принцип адекватності оцінки, сутність якого полягає в узгодженні правил, порядку визначення оцінки об'єктів, методики її розрахунку та застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку;

- принцип нормативно-законодавчої упорядкованості, котрий уможливує застосування уніфікованого підходу до обліку окремих операцій (отримання поворотної фінансової допомоги, активів, переданих на відповідальне зберігання суб'єкту господарювання і використаних ним у власному обороті тощо) на основі узгодження правил П(С)БО та податкового законодавства;

- принцип нормативної релевантності, застосування якого передбачає можливість нормативного уточнення визнання витрат у контексті їх зв'язку з господарською діяльністю підприємства та у напрямку послаблення фіскальної функції оподаткування;

- принцип досконалості термінології, котрий потребує термінологічно точного тлумачення доходів, витрат, необоротних активів та їх класифікації;

- принцип нівелювання витратної дискримінації, котрий за своєю сутністю передбачає застосування уніфікованого підходу щодо визнання витрат, пов'язаних з поточними ремонтами без урахування будь-яких обмежень, та капіталізації витрат при проведенні поліпшення основних засобів.

## 5. Висновки

Унаочнено концептуальні засади цілісної системи обліку, які створюють передумови адекватного співіснування її підсистем. Підкреслено,

що досягнення гармонізації є можливим лише при удосконаленні існуючого методичного забезпечення облікових підсистем. З метою їх інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку оптимізація методичного забезпечення може бути проведена за визначеними принципами адекватності оцінки, нормативно-законодавчої упорядкованості, нормативної релевантності, нівелювання витратної дискримінації, підґрунтям для формулювання яких стали закони доцільності та діалектичного розвитку.

Запропоновані шляхи удосконалення методичних підходів при веденні обліку дають змогу суб'єктам господарювання формувати облікову політику за єдиними правилами. Окрім того, стає реальною можливість на підставі отриманої інформації здійснювати контрольні заходи, що, безумовно, буде спрощувати процедури ведення бухгалтерського та податкового обліку, забезпечувати формування достовірних показників в обліковій звітності та в цілому сприяти вдосконаленню управління промисловими підприємствами.

Отримані результати дослідження можуть бути використані у подальших дослідженнях щодо пошуку шляхів вирішення піднятих у даній статті проблемних питань, а також при розгляді можливостей застосування системного підходу, законів і принципів розвитку економічної науки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вахрушина М. А. Развитие парадигмы бухгалтерского учета и отчетности в России / М. А. Вахрушина // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 30–35.

2. Максимова В. Ф. Трансформація принципів цілеутворення у системі внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Проблеми науки. – 2005. – № 6. – С. 31–37.

3. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

4. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. – 157 с.

5. Ткаченко Н. М. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство / Н. М. Ткаченко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 51–53.

6. Токарь С. Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку в Україні / С. Токарь, Р. Мушинський // Бухгалтерський облік і аудит, 2000. – № 4. – С. 44–48.

7. Alexander D. International Financial reporting and Analysis / David Alexander, Anne Britton, Finn Jorissen. – 2nd, ed. – Thompson, 2005. – p. 26-27.

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ПОСЛУГ

*Анотація.* Досліджено сутність методу та сучасні методологічні прийоми внутрішньогосподарського контролю. Визначено основні принципи організації контролю та запропоновано, способи, що дають змогу підвищити ефективність контролю на підприємствах сфери послуг із застосуванням найдієвіших прийомів та способів

*Ключові слова:* метод, методологічні прийоми, принципи, організація, карта формалізації, контроль, внутрішньогосподарський контроль.

Babin I., Kanak H.

## METHODOLOGICAL TECHNIQUES INTERNAL CONTROL FOR AT SERVICE PROVIDERS

*Summary.* In this article was made the researches content of methods and present's methodical ways of using internal control at companies. The main principles of control's organize was determinate and was suggested new ways of improving quality of control at the enterprises of sphere of services.

*Keywords:* method, methodological techniques, principles, organization, formalization card, control, internal control.

### 1. Вступ

Внутрішньогосподарський контроль з позиції практики є одним з найважливіших важелів, за допомогою якого здійснюється вплив на господарську діяльність підприємства. Це система безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереження грошових коштів і матеріальних цінностей. Водночас, внутрішньогосподарський контроль є складовою частиною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки того, як виконуються прийняті рішення, найважливішою функцією управління економікою. Він виконує свої функції за допомогою методу, який є системою методичних прийомів. Дослідження суті методу, методики та методичних прийомів контролю є актуальними, бо саме від знання цих понять та правильності їх вибору залежить ефективність і раціональність контролю на підприємстві, можливість виявлення, запобігання неточностям та помилкам у господарській діяльності, управлінні та виправлення їх.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Методи господарського контролю почали розробляти Бугинець Ф. Ф. [4], Вознесенський Е. А., що розкрили методи фінансового контролю [5], а також Белобжецький І. А., який розглянув методи контролю для двох напрямів: господарського і фінансового [1]. Надалі методами господарського контролю займалися Белов М. Г. [2], Шнейдман Л. З.,

Шпіг О. О., Білуха М. Т. [3]. Сучасні науковці Л. В. Нападовська, В. Ф. Максимова, М. Ф. Огійчук, В. П. Пантелеєв та багато інших продовжили дослідження у цьому напрямі. Вони удосконалили відомі та розробили нові методи та методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю. Високо оцінюючи внесок вітчизняних науковців, зазначимо, що питання організації та методики внутрішньогосподарського контролю на підприємствах сфери послуг залишилися поза їхньою увагою, і тому потребують додаткових досліджень та розроблення напрямів удосконалення контролю на основі моделювання його організаційних систем.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Перебудова управління підприємствами сфери послуг в умовах ринкових відносин передбачає зміни у системі контролю, за допомогою якого виявляють фактичний стан на підприємстві, визначають причини різного роду відхилень від норм виробництва, виявляють невикористані чи втрачені резерви та ресурси. У сучасних умовах, щоб визначити способи раціональної організації внутрішньогосподарського контролю необхідно переглянути підходи до визначення його методів та удосконалити їх максимально наближаючи теорії контролю до практики.

Мета статті – уточнити поняття «метод внутрішньогосподарського контролю», дослідити його сучасні методологічні прийоми, та окреслити напрями підвищення ефективності внутрішнього

контролю на підприємствах сфери послуг із застосуванням найефективніших прийомів та способів.

#### 4. Виклад основного матеріалу

В економічній літературі радянського періоду був прийнятий єдиний підхід до поділу методів внутрішньогосподарського контролю залежно від джерела інформації на методи документального і фактичного контролю [7, 10] з деталізацією їх за складом на методичні прийоми. Згодом методичні заходи, які використовуються під час контролю, розділили залежно від часу здійснення контрольних дій. За цим критерієм виділено методичні прийоми попереднього, поточного та наступного контролю. На нашу думку, таке визначення методу внутрішньогосподарського контролю є занадто спрощеним. Воно доцільне в практичному плані з метою перевірки господарських операцій та процесів. Ми вважаємо, що метод контролю не повинен визначатися залежно від будь-яких ознак класифікації внутрішньогосподарського контролю.

На думку Білухи М. Т. метод внутрішньогосподарського контролю характеризується загальнонауковими і конкретними науковими емпіричними методичними прийомами, які поділяються на органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнюючі та реалізацію результатів контролю [3]. На наш погляд, у деяких методичних прийомах, що обґрунтовує М. Т. Білуха застосовано не лише властиві господарському контролю прийоми, але й ті, що використовуються в інших науках, зокрема в управлінському обліку, економічному аналізі, фінансах тощо. Разом з тим Ізбицький Л. М., характеризуючи методи внутрішньогосподарського контролю специфічними прийомами і способами, виділяє: перевірку виконання прийнятих рішень, обстеження, технічний контроль, економічний аналіз, інвентаризація, ревізія [6].

Нападовська Л. В. вважає, що метод контролю слід характеризувати з погляду прийомів, за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів. Вона виділяє такі прийоми: визначення реального стану об'єкта, зіставлення, оцінка, середовище контролю, облікову систему [8]. Такий погляд є глибокою теоретичною основою для розроблення моделі організації контролю на підприємстві з урахуванням взаємозв'язку між структурними підрозділами.

Нетрадиційний підхід до визначення методу внутрішньогосподарського контролю пропонує Л. В. Сотнікова, яка вважає, що „не зважаючи на велику кількість видів діяльності підприємства, існує тільки п'ять типів методу контролю: розподіл обов'язків, система незалежних перевірок, фізичні способи контролю і охорони, документальний контроль, система підтвердження повноважень” [11]. Автор деталізує кожний із запропонованих типів методу контролю не методичними прийомами, а контрольними процедурами. На нашу думку, запропоновані дослідницею типи методу контролю не повністю відповідають первісній сутності поняття методу як способу дослідження. Зза своїм змістом

вони увідповіднені швидше функціям системи внутрішньогосподарського контролю.

Господарський контроль як вид управлінської діяльності володіє широким арсеналом методичних прийомів, а його системність, на наш погляд, можлива лише за умов комбінованого використання різних способів контролю: документальних, фактичних, розрахунково-аналітичних, узагальнення інформації. Один із ключових шляхів реалізації контрольних функцій на підприємстві - це встановлення основних принципів організації контролю, тобто основних вимог до організації контролю для досягнення найефективнішого результату.

Тому, на наш погляд, саме ці елементи є основою поняття «метод господарського контролю», зокрема, внутрішньогосподарського. Отже, можемо стверджувати, що метод внутрішньогосподарського контролю - це упорядкована, цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних принципів, правил, способів, прийомів та засобів контролю щодо системного вивчення досліджуваного об'єкта у процесі реалізації контрольних функцій.

Внутрішньогосподарський контроль - це складна діяльність, яка потребує відповідної організації. Вона повинна бути пов'язана і обумовлена методологічними особливостями предмета контролю. Розвиток організаційних форм внутрішньогосподарського контролю пов'язаний з побудовою загальної логіки та формуванням специфічних принципів, на яких повинні ґрунтуватися усі практичні рішення.

Узагальнюючи погляди різних авторів, можна стверджувати, що принципи контролю зводяться до двох основних груп - загальні та специфічні. До загальних принципів контролю належать законність, діалектичний розвиток, масовість, гласність, незалежність, ефективність, доцільність, комплексність із системою управління тощо [8, 9]. Групу специфічних принципів, доволі обґрунтовано, на нашу думку виділив проф. Валуєвим Б. І. [9], який зарахував до них:

- принцип системного впорядкування організації контролю; принцип наближення контролю до об'єкта; принцип ієрархічності контролю; принцип делегування повноважень і відповідальності; принцип взаємодії з іншими функціями; принцип доцільності взаємодії елементів функції контролю; принцип послідовності контролю в часі [9].

Під час дослідження ми проаналізували формулювання принципів господарського контролю і особливості практичної діяльності та досвід господарювання підприємств сфери послуг. З урахуванням цього пропонуємо виділити такі принципи внутрішньогосподарського контролю для досліджуваних підприємств:

1) принцип системного підходу, суть якого полягає в тому, що система за наданням послуг повинна бути організована, щоб всі центри витрат і центри відповідальності були охоплені контролем;

**Карта формалізації процедур контролю за окремими об'єктами  
та суб'єктами контролю підприємств сфери послуг**

**Об'єкт контролю – витрати на матеріали**

**Виконавець контрольних процедур – зав. виробничого цеху (швейний цех, №1)**

| № п/п     | Методичні прийоми  | Джерела інформації                |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
|-----------|--|-----------------------------------|------------------------------------|------------------|-----------------------------------|--|-----------------------------|-----------------------------|--|--|--------------------------|---|--|--|---|
|           |  | Нормативна база підприємства      |                                    |                  |                                   |  |                             | Носії облікової інформації  |  |  |                          |   | Носії позаоблікової інформації                         |  |   |
|           |  | Масив поточних норм та нормативів | Розрахунки зміни норм і нормативів | Плани, кошториси | Витаткові документи поставальника | Відомості надходження та оприбуткування сировини та матеріалів у виробництво | Виробнича картка працівника | Супровідна карта замовлення | Звіт про використання матеріалів та виконання послуг | Відомість обліку діяльності працівника (бригади) | Акти на оформлення браку | Накази – вимоги на поданормативний відпуск матеріалів | Паспорт якості та відповідності товарно – матеріальних | Проекти норм і нормативів, планів і кошторисів | Розпорядчі документи щодо усунення неюгів, які виявлені у |
| <b>I</b>  | <b>ДОКУМЕНТАЛЬНІ</b>   |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 1.1       | Формальна та арифметична перевірка   |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 1.2       | Перевірка за змістом та економічною доцільністю  |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 1.3       | Зустрічна перевірка (зіставлення показників документів, що відображають рух матеріалів з іншими документами) |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 1.4       | Оцінка законності та обумовленості господарської операції  |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 1.5       | Порівняння показників, відображених у документах   |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 1.6       | Взаємний контроль та самоконтроль операцій і документів за цими операціями                                   |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| <b>II</b> | <b>ФАКТИЧНІ</b>  |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |
| 2.1       | Огляд, візуальне спостереження за умовами зберігання, використання матеріальних цінностей тощо               |                                   |                                    |                  |                                   |  |                             |                             |  |  |                          |   |  |  |   |

| № п/п      | Методичні прийоми  | Джерела інформації                  |                                      |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  | Носії позаоблікової інформації   |   |  |   |   |   |   |   |
|------------|--|-------------------------------------|--------------------------------------|------------------|---|-----------------------------|----------------------------|--|--|-------------------------|--|--|---|--|---|---|---|---|---|
|            |  | Нормативна база підприємства        |                                      |                  |   |                             | Носії облікової інформації |  |  |                         |  | Носії позаоблікової інформації   |   |  |   |   |   |   |   |
|            |  | Масив початкових норм та нормативів | Розрахункові зміни норм і нормативів | Плани, кошториси | Відомості нарахування та оприбуткування виробництва | Виробнича картка працівника | Суттєва картка замовлення  | Звіт про використання матеріалів та виконання послуг | Відомість обліку витрат основних та допоміжних матеріалів, використаних у цеху | Відомість обліку витрат | Документи, у яких узагальнюються результати контролю | Зведена відомість виробничих порушень цеху щодо технологічної, трудової та фінансової дисципліни | Проекти розпорядчих документів щодо зміни в поточних нормах | Проекти розпорядчих документів щодо усунення недоліків | Ліцензійні документи – вимоги на фактичні матеріали | Ліцензійні документи – вимоги на фактичні матеріали | Ліцензійні документи – вимоги на фактичні матеріали | Ліцензійні документи – вимоги на фактичні матеріали | Ліцензійні документи – вимоги на фактичні матеріали |
| 2.2        | <b>Обстеження:</b>   |                                     |                                      |                  | +   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 2.2.1      | Оцінка (експертиза) якості сировини і матеріалів                             |                                     |                                      |                  | +   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 2.2.2      | Оцінка дотримання норм і нормативів матеріальних витрат на виконання послуг  | +                                   | +                                    | +                |   | +                           | +                          | +  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 2.2.3      | Оцінка та обмір фактичного обсягу та якості виконаних робіт (наданих послуг) |                                     |                                      | +                |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 2.2.4      | Оцінка дотримання технологічних режимів                                      | +                                   | +                                    |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 2.3        | Контрольні заміри витрачання матеріалів                                      | +                                   | +                                    |                  |   | +                           |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 2.4        | Інвентаризація   | +                                   | +                                    |                  |   | +                           |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| <b>III</b> | <b>РОЗРАХУНКОВО – АНАЛІТИЧНІ</b>   |                                     |                                      |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 3.1        | Статистичні розрахунки   | +                                   | +                                    | +                |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 3.2        | Методичні прийоми аналізу  | +                                   | +                                    | +                |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| <b>IV</b>  | <b>УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ</b>                        |                                     |                                      |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 4.1        | Групування недоліків:  |                                     |                                      |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 4.1.1      | За видами відхилень  |                                     | +                                    |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 4.1.2      | За винуватцями   |                                     |                                      |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 4.1.3      | За часом виникнення  |                                     | +                                    |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 4.2        | Документування результатів контролю  |                                     | +                                    |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |
| 4.3        | Розробка рішень та пропозицій за результатами контролю                       |                                     |                                      |                  |   |                             |                            |  |  |                         |  |  |   |  |   |   |   |   |   |



2) принцип послідовності контролю в часі, за яким результати попереднього контролю мають використовуватися впродовж усього циклу;

3) принцип самостійності контролю, який передбачає, що повнота відповідальності за результати контролю конкретних працівників та спосіб його здійснення не повинні базуватися на певній залежності та підлеглості працівників;

4) принцип інтенсивності проведення контролю, який означає, що контроль повинен вестися у посиленому режимі незалежно від стану підконтрольного об'єкта та попередніх результатів контролю;

5) принцип максимального наближення контролю до об'єкта за рахунок делегування відповідальності спеціалістам підприємства;

6) принцип централізованого методичного керівництва процесу здійснення контролю;

7) принцип підпорядкованості контролю, за яким організаційна схема контролю повинна бути багатоступеневою та має передбачати виконання контрольних функцій на всіх рівнях;

8) принцип, за яким не допускається зосередження функцій контролю у сфері впливу однієї особи;

9) принцип взаємодії з іншими функціями управління;

10) принцип доцільності взаємодії елементів функції контролю, їхнього узгодження у просторі і часі. Це означає, що всі елементи контролю повинні бути взаємоузгоджені для того, щоб він виконував поставлені завдання.

Взаємодія цих принципів в організації контролю значно покращить управлінську діяльність підприємств сфери послуг та систему управління загалом.

Наші дослідження показують, що на підприємствах споживчої кооперації, що надають платні послуги, стан організації внутрішньогосподарського контролю тільки частково відповідає вищезазначеним принципам. Це вимагає застосування раціональніших підходів до організації внутрішньогосподарського обліку на підприємствах сфери послуг, враховуючи їхню організаційну структуру, масштаби діяльності виробничих підрозділів, комунікативні зв'язки між підрозділами тощо.

Внутрішньогосподарський контроль на підприємстві і в його структурних підрозділах потрібно організувати в індивідуальному порядку з врахуванням загального підходу, який дає змогу надати внутрішньогосподарському контролю системний характер:

– визначення об'єктів та джерел інформації оперативного контролю;

– встановлення найоптимальніших показників, які мають бути охоплені контролем;

– розроблення методики внутрішньогосподарського контролю із застосуванням найефективніших прийомів і методів;

– розроблення номенклатури місць виникнення витрат та центрів відповідальності для організації виявлення відхилень, а також класифікаторів причин та винуватців відхилень;

– визначення джерел інформації і впорядкування її потоку;

– призначення конкретних виконавців контрольних дій;

– розроблення первинної документації і зведених реєстрів обліку та встановлення способів контролю даних, що відображаються в них.

Для того, щоб забезпечити якість внутрішньогосподарського контролю, вирішальне значення має формалізація процедур контролю за окремими об'єктами та виконавцями контрольних функцій. З цією метою ми розробили та пропонуємо використовувати на підприємствах сфери послуг Карту формалізації процедур контролю, зразок якої наведено у таблиці.

У запропонованих картах за конкретним об'єктом контролю систематизовано джерела інформації та визначено методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю, які має використовувати конкретний суб'єкт, тобто виконавець контрольних дій. Очевидно, що вибір конкретних джерел інформації, як і методів контролю зумовлений вибором об'єкта контролю. Наприклад, для внутрішнього контролю матеріальних витрат у такій карті за конкретним об'єктом контролю систематизовано джерела інформації та методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю, які застосовує конкретний суб'єкт. Однак, під час контролю того самого об'єкта (витрати на матеріали), перелік використовуваних джерел інформації та методичних прийомів, суттєво відрізнятиметься, що пояснюється наявністю різних обов'язків, прав та сфер відповідальності суб'єктів контролю. Запропоновані карти є досить істотними елементами належної організації внутрішнього контролю та слугують основою алгоритмізації процедур контролю в комп'ютерному середовищі.

## 5. Висновки

Для визначення внутрішньогосподарського контролю як окремої функції управління у сучасних умовах господарювання встановити його метод та удосконалити його елементи максимально наблизивши теорії контролю до практики. Ми уточнили визначення методу внутрішньогосподарського контролю, що дасть змогу інтегровано підходити до вивчення досліджуваного об'єкта у процесі реалізації контрольних функцій.

Поряд з цим організуючи внутрішньогосподарський контроль треба врахувати системний підхід, що передбачає визначення об'єктів та джерел інформації, встановлення найоптимальніших показників; розроблення методики внутрішньогосподарського контролю із застосуванням найефективніших прийомів і методів контролю; визначення джерел інформації і впорядкування її потоку; визначення конкретних виконавців контрольних дій. Для цього запропоновано використовувати карти формалізації процедур контролю, які покликані вирішувати низку завдань та підвищувати ефективність контролю на підприємствах сфери послуг.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДжЕРЕЛ

1. Белобжецкий И. А. Финансово – хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы, 1979. – 160 с.
2. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях / Н. Г. Белов. – М. : Статистика, 1981. – 183 с.
3. Белуха Н. Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства : учебник / Н. Т. Белуха. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 368 с.
4. Бутынец Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Ф. Ф. Бутынец. – К. : УСХА, 1976. – 108 с.
5. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.
6. Избицкий Л. М. Ревизия и контроль в потребительской кооперации / Л. М. Избицкий. – М. : Экономика, 1971. – 287 с.
7. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль : учебник / Л. М. Крамаровский. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 232 с.
8. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
9. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / [Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
10. Потасов М. И. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности / М. И. Потасов, О. Н. Шапиро, М. М. Безвидная. – М. : Легкая и пищевая пром-сть, 1984. – 347 с.
11. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит: учебник / Л. В. Сотникова. – М. : Финансыстатинформ, 2000. – 239 с.

УДК 336.73+336.773+657.633.5

Бачинський В. І., Мохняк В. С.

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У КРЕДИТНИХ СПІЛКАХ

*Анотація.* Розглянуто особливості створення служби внутрішнього аудиту у кредитних спілках; проведено аналіз нормативних актів щодо організації внутрішнього аудиту у кредитних спілках; обґрунтовано необхідність створення служби внутрішнього аудиту у кредитних спілках.

*Ключові слова:* внутрішній аудит, кредитна спілка

Bachynskyi V., Mokhnyak V.

## INTERNAL AUDIT OF CREDIT UNION

*Summary.* Features of creation of internal auditing in credit unions, the analysis of regulations on internal auditing in credit unions to justify the need for internal audit in credit unions.

*Keyword:* internal audit, credit union.

### 1. Вступ

У ринкових умовах господарювання особливо важливого значення набуває оперативне прийняття управлінських рішень менеджментом підприємства. Забезпечення керівництва інформацією для прийняття оптимальних рішень залежить від ефективності системи контролю на підприємстві. У розвинутих країнах світу здійснення внутрішньогосподарського контролю та підготовка оперативної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства покладається на службу внутрішнього аудиту. На сьогоднішній день питанням внутрішнього аудиту в Україні присвячено багато праць. Проте у практичній діяльності суб'єктів

господарювання, зокрема у кредитних спілках, такий вид аудиту на разі не набув поширення.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання внутрішнього аудиту досліджували такі вітчизняні вчені, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутынец, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, Н. І. Дорош, С. Я. Зубілевич, О. І. Кирєєв, М. В. Кужельний, Л. П. Кулаковська, В. Г. Линник, В. І. Міщенко, О. А. Петрик, І. І. Пилипенко, О. С. Полетаєва, К. Є. Раєвський, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, Н. П. Шульга та ін.

Значний внесок у розвиток внутрішнього аудиту внесли зарубіжні науковці, такі як Р. Адамс,

В. Д. Андреев, Г. Н. Белоглазова, Р. Додж, Д. Кармайл, І. А. Кіселева, М. В. Образцов, В. І. Овінов, Р. Г. Ольхова, Н. А. Пономарьова, Е. Г. Потоцькая, В. І. Подольський, Ж. Ришар, Дж. Робертсон, А. Н. Романов, Я. В. Соколов, В. П. Суйц, М. С. Суханов, А. В. Шульгін, Є. Б. Ширінська, С. Н. Щаділова.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Дослідження наукових праць із зазначеної проблеми свідчать, що окремі методологічні та теоретичні питання залишаються недостатньо розробленими, а завдання внутрішнього аудиту формулюються узагальнено. Недостатньо розглядаються також проблеми становлення та ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту у кредитних спілках.

### 4. Виклад основного матеріалу

Внутрішній аудит відіграє важливу роль у діяльності підприємств у країнах з розвинутою ринковою економікою.

Служба внутрішнього аудиту створюється на підприємстві з метою забезпечення ефективної діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню обсягів діяльності, зміцнення його фінансового стану. У своїй практичній роботі внутрішня служба керується чинним законодавством України, положеннями, інструкціями, наказами Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, статутом підприємства, наказами, розпорядженнями керівника підприємств та Положенням про організацію внутрішнього контролю на підприємстві.

Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. На посаду керівника служби призначається висококваліфікований спеціаліст, що має вищу економічну освіту, досвід бухгалтерської роботи, сертифікат аудитора. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади керівником підприємства [1]. Слід зазначити, що керівник такої служби не обов'язково повинен мати сертифікат аудитора.

Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником служби внутрішнього аудиту, коригуються у разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства [1].

Як зазначалось вище, на разі внутрішній аудит, як такий, не набув поширення серед кредитних спілок України, проте необхідність його є очевидною. Перш за все, більшість кредитних спілок мають відділення та філії у інших населених пунктах. Це дещо ускладнює контроль керівництва за діяльністю таких відділень. Виникає також потреба незалежної оцінки роботи менеджерів різних рівнів управління. Крім того, як свідчить зарубіжна практика внутрішнього аудиту, такий вид аудиту вважають важливим та необхідним елементом управлінського контролю, який здійснюється в інтересах самого суб'єкта господарювання. В

сучасних економічних умовах, що склались в Україні, зокрема реорганізація податкової системи, внутрішні аудитори могли б надавати оперативну та кваліфіковану допомогу персоналу кредитної спілки: бухгалтерам кредитним інспекторам тощо. Наявність служби внутрішнього аудиту у кредитній спілці вплине на проведення зовнішнього аудиту: сприятиме скороченню обсягу аудиторської перевірки та уникненню дублювання роботи, зовнішній аудитор може скористатися результатами внутрішнього аудиту, попередньо оцінивши ступінь довіри до нього. Внутрішній аудит зміцнить систему внутрішньогосподарського контролю кредитної спілки.

Створення служби внутрішнього аудиту у кредитній спілці в Україні, визначення її організаційного статусу, регламентування діяльності внутрішніми документами, компетентності, відносин із зовнішнім незалежним аудитором, здійснення планування, нагляду, перевірки та документування внутрішнього аудиту встановлюють Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України (надалі Держфінпослуг) від 27.09.05 р. № 4660 [2].

Відповідно до зазначених рекомендацій, внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:

- системи внутрішнього контролю фінансової установи;
- фінансової і господарської інформації;
- економічності та продуктивності діяльності фінансової установи;
- дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

Внутрішній аудит кредитної спілки проводиться з метою забезпечення контролю за здійсненням діяльності, відповідно до вимог чинного законодавства, а також політикою бухгалтерського обліку та внутрішніми процедурами, встановленими відповідними внутрішніми документами фінансової установи; здійсненням системного аналізу та оцінки діяльності фінансової установи на предмет її фінансової стійкості та платоспроможності; перевіркою та оцінкою ефективності заходів контролю за виконанням прийнятих рішень; управлінням ризиками, що виникають у процесі здійснення основної та іншої діяльності, та здійсненням моніторингу діяльності з їх мінімізації тощо.

Головними завданнями внутрішнього аудиту, згідно з рекомендацій Держфінпослуг повинні бути:

- перевірка та оцінювання внутрішнього контролю фінансової установи, моніторинг функціонування внутрішнього контролю та надання рекомендацій щодо його вдосконалення;
- перевірка фінансової та господарської інформації, у тому числі звітності;

- перевірка законності проведення фінансових та інших господарських операцій;
- перевірка та оцінювання способів і методів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації фінансової та господарської інформації і складання звітності;
- перевірка та оцінювання повноти, своєчасності та достовірності фінансової та іншої звітності;
- перевірка дотримання принципів і процедур обліку, точності та надійності бухгалтерських записів;
- перевірка стану бухгалтерського і управлінського контролю, пов'язаного зі збереженням цінностей;
- перевірка операцій із цінними паперами;
- перевірка інформаційних систем та систем контролю;
- перевірка забезпечення комп'ютерної безпеки;
- оцінювання економічної ефективності та продуктивності діяльності фінансової установи, включаючи перевірку нефінансових заходів контролю;
- оцінювання адекватності та ефективності системи управління ризиками, в тому числі пов'язаними з інвестиційною, кредитною, фінансовою діяльністю тощо;
- перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх документів, що встановлюють вимоги до діяльності фінансової установи;
- перевірка дотримання прийнятої політики, внутрішніх положень та інших внутрішніх вимог;
- оцінювання ефективності виконання членами виконавчого органу та працівниками фінансової установи покладених на них обов'язків та надання рекомендацій щодо її підвищення.

Проте зазначені завдання не є властивими для внутрішнього аудиту, оскільки на сьогоднішній день основними завданнями, які ставлять перед внутрішнім аудитом, є мінімізація ризиків кредитної діяльності та підприємницької діяльності кредитної спілки загалом.

У відповідності до рекомендацій Держфінпослуг, служба внутрішнього аудиту повинна підпорядковуватись наглядовому органу кредитної спілки – спостережній раді. При такому підпорядкуванні створення служби внутрішнього аудиту буде малоефективним, оскільки безпосереднє управління кредитною спілкою здійснює голова правління, а тому з метою більш повного обґрунтування управлінських рішень служба внутрішнього аудиту повинна підпорядковуватись безпосередньо керівнику організації, який приймає рішення чи несе відповідальність за наслідками реалізації таких управлінських рішень.

На нашу думку, самостійність та об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується:

- обмеженням прав виконавчого органу кредитної спілки щодо встановлення будь-яких обов'язкових вимог щодо внутрішнього аудиту;
- підзвітністю служби внутрішнього аудиту наглядовому органу кредитної спілки;

- забезпеченням відповідного рівня компетентності внутрішніх аудиторів;
- правом керівника служби внутрішнього аудиту звертатися до членів наглядового органу кредитної спілки з питань, що знаходяться в межах його компетенції;
- відсутністю права виконавчого органу кредитної спілки змістити з посади керівника служби внутрішнього аудиту без згоди наглядового органу кредитної спілки;
- встановленням меж, обсягів, програм та частоти здійснення перевірок службою внутрішнього аудиту виключно наглядовим органом кредитної спілки;
- забезпеченням захисту від стороннього доступу до інформаційної системи служби внутрішнього аудиту;
- недопущенням конфлікту інтересів внутрішніх аудиторів і членів наглядового та виконавчого органів кредитної спілки.

Таким чином, розроблені Держфінпослуг Методичні рекомендації суперечать змісту внутрішнього аудиту, швидше є інструкцією з організації контролю, а не внутрішнього аудиту. Оскільки наглядовий орган не бере безпосередньої участі в управлінні кредитною спілкою, то виконання окремих завдань, що наведені у зазначених методичних рекомендаціях, логічніше віднести до компетенції зовнішніх аудиторів.

За нашими дослідженнями, можна стверджувати, що до функціональних напрямів діяльності та завдань служби внутрішнього аудиту кредитної спілки належать:

- 1) проведення експертної оцінки економічної політики кредитної спілки за наслідками проведення внутрішніх перевірок та аналітичного тестування;
- 2) здійснення детального тестування операцій, залишків на рахунках та обліково-кредитних процедур;
- 3) оцінювання якості економічної інформації, яка формується у кредитній спілці та використовується наглядовим та виконавчим органом при прийнятті рішень;
- 4) здійснення перевірки та оцінка контролю за станом та збереженням активів;
- 5) оцінювання якості виконання внутрішньо системних контрольних процедур;
- 6) здійснення аналізу ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та обробки інформації;
- 7) оцінювання забезпечення користувачів інформацією про реальний фінансовий стан установи, достовірність облікових та звітних даних;
- 8) виконання інших функцій відповідно до покладених на неї завдань.

## 5. Висновки

Таким чином, створення служби внутрішнього аудиту сприятиме посиленню багаторівневого внутрішнього контролю, підвищить рівень довіри існуючих та потенційних вкладників (пайовиків), дозволить додатково залучати депозитні кошти і активізувати кредитну діяльність кредит-

них спілок. Загалом, позитивний імідж кредитних спілок України на міжнародному ринку кредитування та залучення коштів міжнародних організацій для потреб фізичних та юридичних осіб в Україні у значній мірі визначається ефективністю функціонування як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В. Я. Савченко — К. : КНЕУ, 2002. — 322 с.

2. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ. Розпорядження Держфінпослуг від 27.09.2005 р. № 4660.

3. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький — К. : Знання, 2007. — 443 с.

4. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія і організація. / В. С. Рудницький — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 104 с.

УДК: 004.001.76:657.1

Бенько М. М.

## НОВІТНІ ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

*Анотація.* Стаття присвячена теоретичним і практичним питанням застосування в бухгалтерському обліку новітніх інформаційних технологій, їх видів та взаємодії, напрямів, факторів та принципів впровадження. Уточнено сутність новітніх інформаційних технологій та їх властивості в бухгалтерському обліку.

*Ключові слова:* інформаційні технології, бухгалтерський облік, інформаційні системи (ІС).

Benko M.

## INNOVATIVE INFORMATION TECHNOLOGIES IN ACCOUNTING

*Annotation.* The article focuses on theoretical and practical issues of application in accounting innovative information technologies, their species and interaction, areas, factors and principles of implementation. Specified the essence of innovative information technologies and their properties in accounting.

*Keywords:* information technologies, accounting, information systems (IS).

### 1. Вступ

Управління в ринкових умовах вимагає принципово нових методів, що висувають відповідні вимоги до формування інформації, яку надає бухгалтерський облік.

В інформаційній системі (ІС) бухгалтерського обліку на всіх його стадіях вирішуються певні комплекси завдань для управління об'єктами господарювання. Це зумовлює застосування в бухгалтерському обліку інноваційних інформаційних технологій (ІТ) обробки і підготовки облікової інформації [2, с. 10; 10, с. 10-11; 12, с. 5].

Теперішній стан розвитку ІТ має назву "новітньої" (НІТ). Застосування НІТ в бухгалтерському обліку та управлінні має інноваційний характер. Визначення суті НІТ, принципів їх застосування, характеру взаємодії в обліковому процесі та

управлінні є важливим науковим та практичним завданням.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Теоретичне та практичне обґрунтування впровадження ІТ в обліковому процесі та управлінні висвітлено у працях і зарубіжних, і вітчизняних науковців. З поміж них варто виокремити А. М. Березу [3], М. Т. Білуху [4], Ф. Ф. Бутинця [9], В. П. Завгороднього [5], Ю. А. Кузьмінського [10], Ю. Г. Лисенко [8], С. В. Мельниченко [11], Т. А. Писаревську [12], В. Л. Плєскач [13], Г. А. Титоренко [7] та інших.

Окремі теоретичні та практичні питання, що пов'язані з суттю ІТ, НІТ, їх видами та взаємодією, напрямами та факторами застосування у бухгалтерському обліку, впливом на методологію та організацію бухгалтерського облікового процесу зали-

шаються не вирішеними. Зокрема, вимагає уточнення суть поняття НІТ, оскільки трактують його як елемент інформатизації або елемент управління, а також напрямів і факторів застосування НІТ в бухгалтерському обліковому процесі.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Автором поставлено завдання уточнити суть поняття НІТ, принципи їх застосування в обліковому процесі. Запропонувати напрями та фактори застосування НІТ в організації облікового процесу, охарактеризувати їх суть і взаємний вплив. Визначити властивості НІТ у формалізованому поданні організації і реалізації облікового процесу.

### 4. Виклад основного матеріалу

Професор Білуха М.Т. зазначає, що НІТ у бухгалтерському обліку – "це сукупність принципово нових засобів і методів обробки обліково-економічної інформації, передавання, зберігання та відображення інформаційного продукту (даних) з найменшими витратами згідно із закономірностями того економічного середовища, в якому розвивається НІТ" [4, с. 15-24]. Таке тлумачення, на нашу думку, є найбільш вдалим. Таким чином визначається суть НІТ та суть її застосування. Адже саме у суті застосування НІТ полягають відмінності у трактуванні цього поняття різними науковцями. Наведене трактування НІТ вказує на те, що вона спрямована на зниження працемісткості процесів використання інформаційних ресурсів, їх обробки, підвищення їх надійності та оперативності з метою ефективної організації діяльності людей, для вирішення управлінських завдань економічного об'єкта. НІТ є концептуальним фактором розвитку бізнесу, інструментарієм у діяльності сучасного підприємства, в т.ч. у бухгалтерському обліку.

ІТ, методи та процеси їх створення є об'єктом ітології [11, с. 36]. У розвитку цієї фундаментальної науки суспільство поступово пройшло всі етапи формування нового наукового напрямку. Визначилось з теоретичним і практичним інструментарієм ІТ, принципами їх застосування та методологічними основами оцінки їх ефективності. Отже, впливає, що ІТ бухгалтерського обліку теж є об'єктом ітології.

Предметом ітології є методологічні, методичні та практичні аспекти застосування ІТ.

У практичному аспекті застосування ІТ у бухгалтерському обліку важко переоцінити. За даними Міжнародної федерації з обробки інформації (IFIP) різні країни знаходяться на різних стадіях розвитку використання ІТ [11, с. 36]:

- автоматизації – вважається, що важливі інфраструктури знаходяться в стані розвитку. За конверсію існуючих систем і конструкцію інформаційних рішень несе відповідальність тільки технічний персонал;

- інформатизації – передбачає значний вплив користувача на конструкцію автоматизованих систем. Характеризується рухом у напрямі до особистого володіння або використання інструментів компютеризації;

- комунікації – інформатика стає частиною існуючої інфраструктури. Найбільш сучасна стадія

передбачає використання електронних мереж, що дозволяє реалізувати інтерактивну співпрацю користувачів.

Бухгалтерський облік в Україні у своєму розвитку пройшов усі три стадії застосування ІТ.

НІТ дозволяють інтегрувати різні функції обробки облікових даних на одному АРМ бухгалтера, наприклад розрахункові, довідково-інформаційні, сервісні тощо. Системи, що побудовані на основі НІТ, гнучко реагують на зміни у складі функцій бухгалтерського обліку та розв'язуваних ними задач, в алгоритмах розрахунку облікових показників, в інформаційних потребах користувачів облікової інформації, оперативному обміні інформацією та реагуванні на запити.

В обліковому процесі автоматизованих систем бухгалтерського обліку (АСБО) застосування НІТ має певні ознаки [3, с. 6; 9, с. 96]:

- розподільне використання комп'ютерних ресурсів – паралельна робота декількох або багатьох користувачів в одній ІС;

- розвинуті комунікації, які дають змогу опрацьовувати різноманітну облікову інформацію, що зберігається на різних ЕОМ, тобто автоматизовані робочі місця бухгалтерів (АРМБ) в АСБО можуть бути територіально відокремленими;

- діалоговий режим спілкування користувача (облікового працівника) з комп'ютером, тобто безпосередній доступ користувача інформації до ЕОМ за допомогою програмного забезпечення, що забезпечує людино-керований основний технологічний процес обробки облікової інформації;

- робота користувача (облікового працівника) в режимі маніпулювання даними бухгалтерського обліку;

- наскрізна інформаційна підтримка на всіх етапах проходження облікової інформації на основі інтегрованої бази даних бухгалтерського обліку;

- безпаперовий процес підготовки первинного, поточного, звітного документа. На папері фіксується лише його кінцевий варіант;

- ефективність – відношення результату до витрат на підготовку, обробку облікової інформації.

Для створення ІС економічного об'єкта і АСБО застосування НІТ здійснюється за такими напрямками [3, с. 6]:

- персоналізація розрахунків на базі ПЕОМ, інтелектуального інтерфейсу користувача з ЕОМ, що реалізується в АСБО;

- використання баз даних, експертних систем і баз знань;

- застосування електронних мереж передачі даних, і локальних, і глобальних.

Впровадження НІТ на підприємстві, організації, установі передбачає виокремлення структурних одиниць ІС – "це виділена будь якими ознаками сукупність об'єктів (усі елементи знання про процес, проблему, організацію, систему та ін.)" [3, с. 7]. Сукупність об'єктів можуть становити: функціональні відділи, цехи, технологічний процес,

дільниці, працівники, матеріальні цінності, капітал, зобов'язання, події, факти, про які можуть бути зібрані дані. Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю загалом теж є структурною одиницею ІС підприємства. ІС має складну ієрархічну структуру.

На використання ІТ та інформаційних ресурсів в бухгалтерському обліку і управлінні впливають фактори, які класифікують за певними ознаками, що визначають видову класифікацією ІТ бухгалтерського обліку [6, с. 50-54; 8; 13]:

- ступінь централізації технологічного процесу виробництва;
- тип предметної сфери застосування ІТ (виробнича, облікова, аналітична);
- ступінь охоплення завдань бухгалтерського обліку і управління (повна автоматизація чи часткова);
- клас технологічних операцій, які реалізуються (системи управління технологічними процесами, базами даних);
- тип інтерфейсу користувача (переважно залежить від типу операційної системи);
- спосіб побудови мережі (локальна, глобальна);
- інструментарій (ручні, механічні, електричні, електронні);
- тип носія інформації;
- тип операції.

За ступенем централізації технологічного процесу ІТ бухгалтерського обліку, систем управління поділяються на централізовані – обробка облікової інформації здійснюється на центральному сервері; децентралізовані – ґрунтуються на локальному застосуванні засобів обчислювальної техніки користувачів; комбіновані – являють собою інтеграцію процесів вирішення функціональних завдань бухгалтерського обліку і управління на місцях з використанням спільних баз даних [6, с. 50-54].

За типом предметної сфери виокремлюються функціональні завдання підприємств і організацій (бухгалтерський облік, аудит, маркетинг, виробництво і т.ін.), для вирішення яких використовуються сучасні ІТ.

За ступенем охоплення завдань бухгалтерського обліку і управління виокремлюють такі ІТ: обробка даних; автоматизація функцій бухгалтерського обліку і управління; підтримка прийняття рішень; експертні системи; електронний офіс. ІТ обробки даних застосовуються для вирішення структурованих завдань, за якими відомі входні дані, алгоритми та інші процедури їх обробки. Така технологія застосовується на рівні операційної діяльності облікового персоналу з метою автоматизації рутинних операцій обліково-управлінської роботи, які постійно повторюються. ІТ АСБО належать до систем обробки даних. ІТ управління орієнтовані на виконання завдань, які менш структуровані. Застосовуються для інформаційних потреб працівників різних функціональних підсистем чи рівнів управління підприємством. Формуються

дані про минуле, теперішнє і майбутнє підприємства. ІТ АСБО також належать до цього типу ІТ. Системи підтримки прийняття рішень здійснюють необхідний аналіз та надають результати у вигляді вихідного документу встановленої форми. Вирішення проблем у межах зазначених систем відображає рівень її розуміння користувачем і його можливості отримати та осмислити рішення. Експертні системи дають можливість менеджерам отримувати консультації експертів з будь-яких проблем, про які ці системи нагромадили знання. Технологія експертних систем пропонує прийняти користувачу рішення, яке перевищує його можливості та пояснює свої міркування в процесі отримання рішення. Електронний офіс призначений для обробки документів і автоматизації роботи користувачів у системах управління. Інформаційні технології електронного офісу забезпечують обробку вхідної і вихідної інформації, збір і аналіз даних, зберігання інформації, яка надходить на підприємство. Електронний офіс передбачає наявність інтегрованих пакетів прикладних програм, які включають спеціалізовані програми та ІТ, що забезпечують комплексну реалізацію завдань [6, с. 50-54].

За класом технологічних операцій, які реалізуються ІТ, це текстові та графічні редактори, табличні процесори, системи управління базами даних (СУБД), мультимедійні системи, гіпертекстові системи, системи управління технологічними процесами тощо.

За типом інтерфейсу користувача виокремлюють пакетні, діалогові та мережеві ІТ. Пакетні ІТ не дають можливості користувачу впливати на обробку даних. Результати видаються після виконання пакетів завдань. Діалогові – забезпечують обмін інформацією між користувачем і системою в інтерактивному режимі. Мереживі надають користувачу телекомунікаційні засоби доступу до територіально віддалених інформаційних та обчислювальних ресурсів [11, с. 43].

За способом побудови мережі є локальні, багаторівневі (ієрархічні), розподільчі ІТ. Локальні забезпечують автономність роботи користувача і його функціональну замкнутість. Розподільчі забезпечують розподіл функціональних завдань між різними працівниками. Багаторівневі ІТ забезпечують створення багаторівневих обчислювальних систем на підприємстві з урахуванням рівнів управління [11, с. 43].

За інструментарієм ІТ бувають: ручні – збір, обробка, передача інформації здійснюється вручну (інструменти: книга, олівець, ручка); механічні (друкарська машинка, телефон, диктофон); електричні (ксерокси, портативні диктофони, електричні друкарські машинки і т.ін.); електронні (великі ЕОМ, інформаційно-пошукові системи); комп'ютерні (ПЕОМ, локальні, глобальні комп'ютерні мережі тощо).

За типом носія інформації: паперові технології - застосування паперових документів і безпаперові технології – електронні документи, електронна пошта, електронний підпис, електронний офіс і т.ін.

За типом операції – поопераційні і попередні технології. Для поопераційних типів характерним є закріплення робочого місця за кожною операцією з відповідними технічними засобами, а для предметних – виконання всіх операцій на одному робочому місці.

НІТ дає можливість надати у формалізованому вигляді концентроване вираження наукових знань і практичного досвіду організації і реалізації процесів управління і бухгалтерського обліку в т.ч. Це пояснюється певними властивостями НІТ:

- активізацією й ефективним використанням інформаційних ресурсів суспільства. Інформаційні ресурси – це інформація, що становить певну цінність і може бути використана людиною в продуктивній діяльності. Інформаційні ресурси – це окремі документи або масиви документів в інформаційній системі;

- реалізацією найбільш важливих, інтелектуальних функцій процесів управління і бухгалтерського обліку;

- оптимізацією та автоматизацією інформаційних процесів у масштабах держави, підприємства, системи бухгалтерського обліку;

- забезпечення інформаційної взаємодії людей, що сприяє розповсюдженню інформації, в т.ч. бухгалтерського обліку;

- ключовою роллю в процесах отримання, накопичення та розповсюдження нових знань. У межах цієї властивості можливе: інформаційне моделювання, яке дозволяє проводити "обчислювальний експеримент" в умовах невизначеності; реалізація методів штучного інтелекту дозволяє знаходити рішення погано формалізованих завдань, з неповною інформацією та нечіткими вихідними даними; застосування методів і прийомів образного уявлення умов завдань, які відразу дають можливість побачити рішення або отримати додаткову інформацію для його знаходження;

- реалізацією методів інформаційного моделювання глобальних процесів [11, с.44; 13].

Автоматизовані системи організаційного управління та АСБО, особливості їх функціонування безпосередньо пов'язані з ІТ. ІТ безпосередньо впливають на автоматизовані системи. ІТ мають певні особливості стосовно типів підприємств, на яких вони застосовуються (малі, середні, великі). На малих підприємствах ІТ пов'язані з вирішенням функціональних завдань (бухгалтерського обліку, аналізу, контролю), накопиченням інформації за окремими видами бізнес-процесів, створення баз даних підприємства, бухгалтерського обліку й організацією телекомунікаційного середовища для зв'язку користувачів між собою та суб'єктами зовнішнього середовища. Для середніх підприємств притаманним є функціонування електронного документообігу і узгодження його з конкретними бізнес-процесами, розширення кола функціональних завдань, організація автоматизованих сховищ та архівів інформації. На великих підприємствах ІТ створюються на базі сучасних прог-

рамно-апаратних комплексів із застосуванням корпоративних обчислювальних мереж [7].

Властивості НІТ визначають принципи їх застосування у бухгалтерському обліку:

- забезпечення спілкування кінцевого користувача (бухгалтера, комірника, економіста і т.ін.) із системою автоматизації професійно обмеженою природною мовою, надання вхідної і результатної інформації у звичній і зручній для користувача формі;

- забезпечення можливості вирішення задач бухгалтерського обліку, контролю, аналізу за їх складовкою і вихідними даними, незалежно від складності і наявності їх формальних математичних моделей;

- створення кінцевому користувачу таких умов роботи, за яких він здійснює процеси управління і пошук нових рішень у режимі активного, такого, що дедалі розширюється діалогу з ЕОМ, оперуючи поняттями своєї предметної ділянки, використовуючи професійний досвід, навички і приймаючи рішення одночасно за багатьма критеріями, частина з яких не описана формально і не має кількісного вираження [5, с. 52-53].

Бурхливий розвиток ІТ у кінці минулого, на початку нового тисячоліття виявляється у виникненні таких понять, як "стара" і "нова" економіка. "Стара" економіка характеризується головним чином традиційним індустріальним виробництвом. "Нова" – традиційним індустріальним виробництвом (виробничою потужністю) і останніми досягненнями науки і техніки, їх синтезом. Вона значною мірою пов'язана із поширенням інформаційно-комунікаційних технологій, особливо мережі Інтернет, Інтранет, Екстранет [1, с. 24-27; 14, с.159].

## 5. Висновки

НІТ дедалі більше сприяють глобалізації економічних процесів. Це у свою чергу, позитивно впливає на розвиток бухгалтерського обліку і з погляду методології, і з погляду технології.

НІТ в обліковому процесі сприяють удосконаленню інтелектуалізації бухгалтерського обліку та науковому обґрунтуванню його даних в оцінці фінансово-господарської діяльності підприємств.

Інноваційна діяльність в бухгалтерському обліку, що пов'язана із запровадженням НІТ, потребує концепції управління та наукового обґрунтування змін в організації, методології та трансформації методу бухгалтерського обліку, що залишається не достатньо дослідженим питанням.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барицька Л. Включення України в інтеграційні процеси міжнародної електронної торгівлі / Л. Барицька // Економіст. – 2002. – № 9. – С. 24-27.
2. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / М. М. Бенько. – К. : Нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 362 с.
3. Береза А. М. Основи створення інформаційних систем: навч. посібник / А. М. Береза. – К. : КНЕУ, 2001. – 214 с.



4. Білуха М. Теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності / М. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 15-24.
5. Завгородний В. П. Автоматизація бухгалтерського учета, контролю, аналіза і аудита : монографія / В. П. Завгородний. – К. : АСК, 1998. – 768 с.
6. Информационные системы // Информационное общество. – 2001. – Вып. 5. – С. 50-54.
7. Информационные технологи управления / [под ред. Г. А. Титоренко]. – М. : Юнити, 2003. – 439 с.
8. Информационные технологи управления: приложения в экономике и управлении / [под ред. Ю. Г. Лысенко]. – Донецк : ООО "Юго-Восток.Лтд", 2004. – Кн. 6. – 377 с.
9. Інформаційні системи бухгалтерського обліку / [підручник для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук ; [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 544 с.
10. Кузьмінський Ю. А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій : монографія / Ю. А. Кузьмінський. – К. : КНЕУ, 2001. – 268 с.
11. Мельниченко С. В. Інформаційні технології в туризмі: теорія, методологія, практика : монографія / С. В. Мельниченко. – К. : Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 493 с.
12. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.
13. Плєскач В. Л. Інформаційні технології та системи: підруч. / В. Л. Плєскач, Ю. В. Рогушина, Н. П. Кустова. – К. : Книга, 2004. – 520 с.
14. Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : Збірник наукових праць. Серія: "Трансформація, інтеграція та корпоратизація". Випуск ІХ, № 1. Луцьк : Надстиря. – 2003. – 176 с.

УДК:330.322

Бершадська І. М.

## ВНУТРІШНІЙ ПОКАЗНИК СТІЙКОСТІ ЯК КРИТЕРІЙ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПАЙОВИМИ ІНВЕСТИЦІЙНИМИ ФОНДАМИ

***Анотація.** У статті запропоновано використання методу розрахунку внутрішнього показника стійкості як критерію оцінки ефективності управління пайовими інвестиційними фондами, а також проведено порівняльний аналіз структури інвестиційного портфеля залежно від рівня ризику, визначеного на основі двох підходів: сучасної портфельної теорії Марковіца і методу з використанням внутрішнього показника стійкості.*

***Ключові слова:** пайовий інвестиційний фонд, ефективність, інвестиційний портфель, внутрішній показник стійкості*

Bershads'ka I.

## INTERNAL STABILITY INDICES AS A CRITERION OF EFFECTIVENESS OF MUTUAL FUND

***Annotation.** The article is devoted to usage internal stability rate method as efficiency investment portfolio management criterion. In research is presented results of investment portfolio management's comparative analysis depending on risk. Comparative analysis based on two methods: Markowitz investment portfolio management and internal stability rate.*

***Keywords:** Mutual fund, efficiency, investment portfolio, internal stability rate.*

### 1. Вступ

В умовах невизначеності зовнішнього середовища, притаманного українському ринку цінних

паперів, використання традиційних показників оцінки ефективності інвестиційного портфеля суттєво ускладнюється. Оскільки пайові інвестиційні

фонди здебільшого формуються за рахунок цінних паперів українських емітентів, фактор невизначеності напряму впливає на їх якісні характеристики. Деякі пайові інвестиційні фонди мають певний запас міцності і спроможні протистояти негативним змінам, інші – не витримують ринкового тиску.

## 2. Мета статті і постановка завдання

Оцінка сучасного стану розвитку пайових інвестиційних фондів в Україні актуалізує необхідність всебічного аналізу методологічних підходів щодо управління пайовими інвестиційними фондами та оцінки ефективності такого управління.

Як критерій оптимізації в цьому дослідженні розглянемо стійкість інвестиційного портфеля до несприятливих змін на ринку цінних паперів.

## 3. Виклад основного матеріалу

Необхідність всебічної оцінки ефективності управління пайовими інвестиційними фондами обумовлена тенденціями розвитку українського ринку інститутів спільного інвестування. На кінець 2009 року за даними Української асоціації інвестиційного бізнесу кількість компаній з управління активами та зареєстрованих пайових інвестиційних фондів в Україні зменшилася, відповідно, із 409 до 380 компаній з управління активами (-7.09%) та із 1244 до 1202 фондів (-3.38%)[1].

Суть ефективного управління пайовими інвестиційними фондами полягає в тому, щоб

Ефективність управління портфелем цінних паперів передбачає необхідність проведення його моніторингу з метою поточного коригування інвестиційних рішень. Важливим принципом проведення моніторингу є порівнянність результатів, для забезпечення якої необхідно через певні інтервали часу провадити перевірки, користуючись єдиною методикою. Результативність моніторингу істотно залежить від якості системи показників портфеля, ступеня її репрезентативності, а також чутливості до несприятливих змін.

Початком сучасної теорії портфельного інвестування вважають публікацію у 1959 році дослідження Г.Марковіца "Portfolio selection: efficient diversification of investments", згідно з яким очікувана доходність активу – це випадкова величина, а ризик – це міра невизначеності цієї випадкової величини. Розвитком цієї галузі стали розробки вітчизняних і зарубіжних дослідників, які пропонували різноманітні підходи до визначення ефективності управління пайовими інвестиційними фондами та її оцінки, а саме, запропонована Шарпом У. і Тобіном Д. [2] модель оцінки фінансових активів (САРМ). Значущість цієї моделі полягає в розробці співвідношення між доходністю і ризиком активу для рівноважного ринку. Важливим є той факт, що під час вибору оптимального інвестиційного портфеля інвестор має враховувати не весь ризик, притаманний активу, а лише ту його

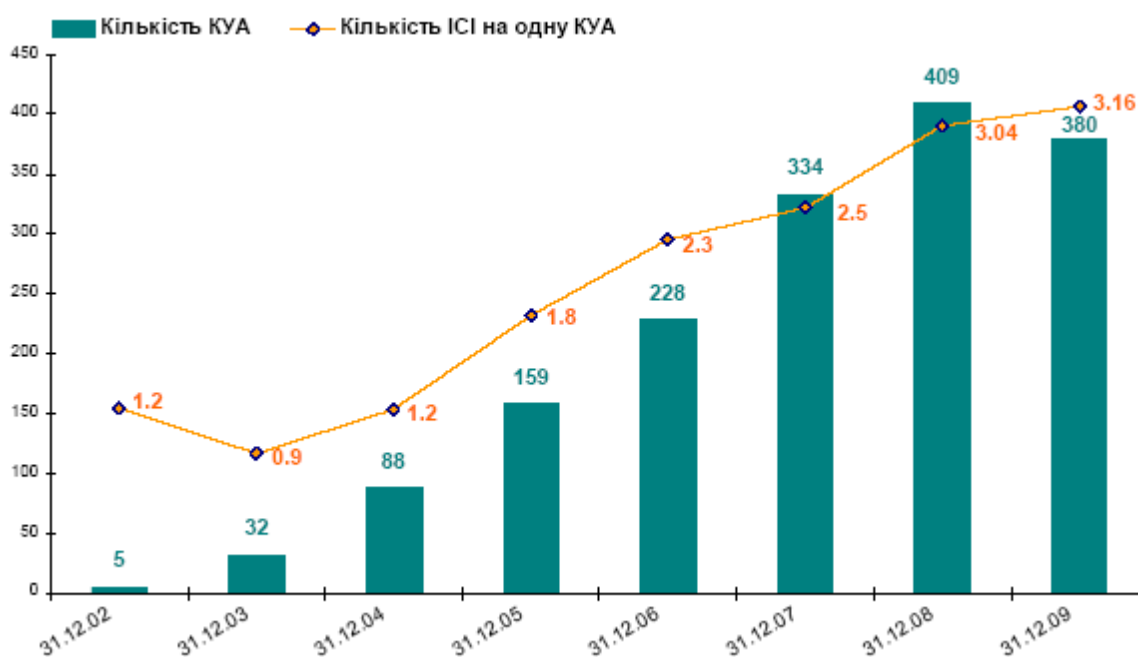


Рис. 1. Динаміка кількості компаній з управління активами та пайових інвестиційних фондів на одну компанію з управління активами протягом 2003 – 2009 рр.

сформувати в певний момент інвестиційного періоду таку сукупність активів, яка забезпечить необхідне для інвестора співвідношення між ризиком і доходністю інвестиції, що неможливо при інвестуванні в окремі види активів і досягається лише в разі розміщення коштів інвестора в їх комбінації.

частину, яка відноситься до систематичного, недиверсифікованого ризику. Кількісно ця частина ризику характеризується коефіцієнтом «бета», запропонованим Шарпом У. у його однофакторній моделі.

Під управлінням портфелем цінних паперів розглядають процес вибору інструментів інвестування, способів розміщення активів та контролю за ефективністю інвестування коштів з метою максимізації його доходності при заданому рівні ризику.

Процес управління інвестиційним портфелем, а відповідно і пайовим інвестиційним фондом складається з двох етапів:

- формування пайового інвестиційного фонду шляхом емісії інвестиційних сертифікатів з наступним інвестуванням закумуляованих коштів у фінансові інструменти відповідно інвестиційній декларації і інвестиційній стратегії компанії з управління активами;

- реструктуризація пайового інвестиційного фонду шляхом реалізації управлінських рішень щодо забезпечення задекларованих інвестиційних якостей фонду стосовно його доходності, ризику і ліквідності.

Процес управління пайовим інвестиційним фондом наведений на рис. 2.

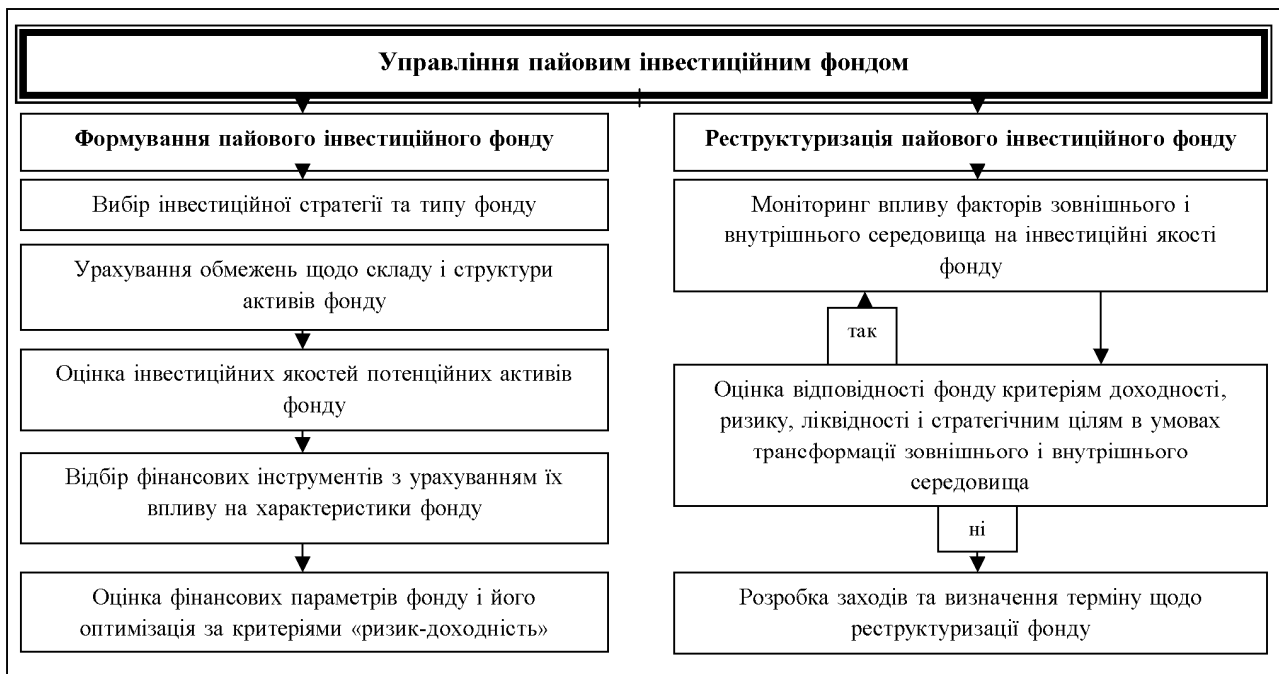


Рис. 2. Процес управління пайовим інвестиційним фондом

Оцінюючи ефективність управління інвестиційним портфелем, Шарп У. [2] пропонує використовувати систему показників, розрахованих на основі співставлення різних комбінацій доходності з показником ризику інвестицій. Такий підхід враховує специфіку об'єкта нашого дослідження, однак ми пропонуємо доповнити його додатковим критерієм – ліквідності паю, а ефективність управління розглядати як інтегральний показник, що характеризує інвестиційну привабливість пайового інвестиційного фонду.

Сьогодні найбільш популярними серед інвестиційних аналітиків є такі показники оцінки ефективності управління пайовими інвестиціями:

1. Бенчмарк або еталонний портфель – показник, який можна використовувати як базу для

розрахунку аналітичних коефіцієнтів ефективності управління пайовим інвестиційним фондом. Найчастіше, як бенчмарк використовують певний індекс фондового ринку.

2. Коефіцієнт волатильності – індикатор і потенційного ризику, і потенційної доходності інвестицій, який потрібно розраховувати на основі щотижневих даних щодо доходності фонду на глибину 1 рік. Маючи інформацію стосовно коефіцієнта волатильності певного фінансового інструменту, інвестор зможе співставити свої очікування доходності зі ступенем потенційного ризику, який він бере на себе. Математично волатильність розраховується як стандартне відхилення доходності фонду або еталонного портфеля:

$$\sigma^A = \sqrt{k} \cdot \sqrt{\frac{1}{n-1} \sum_{n=1}^N (R_{Pf;n} - \overline{R_{Pf}})^2}, \quad (1)$$

де  $\sigma^A$  - річна волатильність, %;

$k$  – кількість інтервалів протягом року;  
 $N$  – кількість інтервалів протягом періоду, за який проводиться дослідження;

$R_{Pf;n}$  - доходність пайового інвестиційного фонду за  $n$ -ний період;

$\overline{R_{Pf}}$  - середня доходність пайового інвестиційного фонду за період, що досліджується.

3. Коефіцієнт "бета" – ступінь ризику інвестиційного портфеля, яка характеризує чутливість доходності портфеля до волатильності доходності ринкового портфеля або бенчмарку.

4. Регресійна "альфа" – очікувана доходність фонду у випадку, коли доходність бенчмарку дорівнюватиме нулю.

5. Альфа Йенсена – характеризує внесок керуючого в отримання додаткової доходності портфеля. Перевагою цього показника є те, що він вимірює ту частину доходності портфеля, яку не можна пояснити ринковими коливаннями, однак альфи Йенсена для різних портфелів можливо порівнювати лише в тому випадку, коли портфелі мають однакові показники "бета".

6. Коефіцієнт Трейнора – як і коефіцієнт Шарпа являє собою індикатор відносної доходності з урахуванням ризику, але показує кількість одиниць надлишкової доходності не на одиницю сукупного ризику, а на одиницю систематичного ризику, вираженого коефіцієнтом "бета" портфеля до його бенчмарку.

7. Коефіцієнт Сортіно – характеризує здатність фонду генерувати доходність вище за мінімально прийнятну, де надлишкова доходність коригується на від'ємну волатильність.

8. Коефіцієнт UPR – визначає позитивну додаткову доходність на одиницю негативного ризику.

9. R-квадрат – являє собою коефіцієнт кореляції між доходністю інвестиційного портфеля і доходністю бенчмарку або ринку.

Внутрішній показник стійкості, використаний нами з метою оптимізації структури інвестиційного портфеля, було запропоновано Л.П. Яновським і М.Л. Яновською в праці "Аналіз стійкості нестандартних інвестиційних проектів", в якій автори розуміли під внутрішнім показником стійкості максимальну величину дисконту показників грошового потоку, за якої сумарний грошовий потік від інвестиційного проекту залишається невід'ємним.

З метою використання внутрішнього показника стійкості для оптимізації інвестиційного портфеля визначимо, що портфель є стійким, якщо чистий дохід, який він генерує, залишається позитивним за будь-яких умов погіршення ситуації на ринку цінних паперів в межах, менших за розрахований раніше внутрішній показник стійкості.

Процес вкладання коштів у пайовий інвестиційний фонд відобразимо як нестандартний інвестиційний проект з такими характеристиками:

1.  $c_1, c_2, \dots, c_n$  - фінансові активи, за рахунок яких сформовано інвестиційний портфель;
2.  $b_i$  - приріст вартості паю в  $i$ - тий момент часу,  $b_i > 0$ ;
3.  $a_i$  - зменшення вартості паю в  $i$ -тий момент часу,  $a_i < 0$ ;

Внутрішній показник стійкості автори пропонують розраховувати як корінь  $r$  рівняння:

$$\sum_i \frac{a_i}{(1-r)^i} = \sum_j b_j (1-r)^j, \quad r \in (0,1), \quad i \geq 0; j \geq 0. \quad (2)$$

Для розрахунку внутрішнього показника стійкості нестандартного проекту автори вважають за потрібне дисконтувати зміни витрат і надтоджень в негативний бік з моменту їх виникнення і як норму дисконту використовувати відсоткову ставку, що характеризує інтенсивність нарахування відсотків. Такий підхід є цілком прийнятним для розрахунку внутрішнього показника стійкості пайового інвестиційного фонду, але ми пропонуємо використати як норму дисконту не ставку, яка характеризує інтенсивність нарахування відсотків, а відсоток несприятливих змін вартості паю. При цьому в негативний бік можуть змінюватись і позитивні (приріст вартості паю), і негативні (зменшення вартості паю) показники ефективності.

Для розрахунку визначаються дві норми дисконту:  $r_1$  - відсоток зменшення вартості паю пайового інвестиційного фонду на падаючому ринку та  $r_2$  - відсоток зменшення вартості паю пайового інвестиційного фонду на зростаючому ринку.

Розрахунок чистого майбутнього доходу (NFV) умовного інвестиційного портфеля  $C$  здійснюється згідно з формулою:

$$NFV = \sum_{i=1}^n C_i (1+r)^{n-i}, \quad (3)$$

де  $r$  - норма дисконтування, яка дорівнює безризиковій ставці на фінансовому ринку.

Визначимо прийнятні фіксовані рівні внутрішнього показника стійкості  $(r_1, r_2)$ , де  $r_1 \in [0,1)$ ,  $r_2 \in [0,1)$ , та рівень негативних змін видатків і доходів інвестиційного портфеля  $C$  за певний період часу. Тоді інвестиційна задача оптимізації інвестиційного портфеля зводиться до визначення питомої ваги кожного складника інвестиційного портфеля  $k_i$ , де  $i = 1, 2, 3, \dots, m$ ,  $0 \leq k_i \leq 1$ , тобто являє собою стандартну задачу лінійного програмування і записується таким чином.

Цільова функція:

$$NFV(C) = \sum_{i=1}^m k_i \sum_{j=1}^n c_{j,i} (1+r)^{n-j} \rightarrow \max \quad (4)$$

Обмеження:

$$F(r_1, r_2) = \sum_{i=1}^m k_i \left( - \sum_s \frac{a_{s,i}}{(1-r_1)^s} + \sum_j b_{j,i} (1-r_2)^j \right) = 0 \quad (5)$$

Економічний зміст обмеження полягає в тому, що як би на погіршувалась ситуація на фондовому ринку інвестиційний портфель  $C$  не може бути від'ємним.

Додатковими обмеженнями в оптимізаційній задачі можуть бути обмеження на початковий капітал інвестора  $K_0$ , тобто обмеження вигляду:

$$\sum_{i=1}^m k_i c_{1,i} \geq -K_0. \quad (6)$$

**Варіанти оптимальних за Марковіцем структур пайових інвестиційних фондів  
залежно від рівня ризику**

| Структура пайового інвестиційного фонду, %               | Рівень ризику, % |       |       |       |       |       |       |
|--|------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|  | 10               | 20    | 30    | 40    | 50    | 60    | 70    |
| Паї пайових інвестиційних фондів акцій, k1               | 0,00             | 10,00 | 30,10 | 45,00 | 55,20 | 64,90 | 80,00 |
| Паї пайових інвестиційних фондів облігацій, k2           | 99,50            | 86,40 | 60,70 | 41,60 | 28,60 | 16,20 | 0,00  |
| Паї пайових інвестиційних фондів змішаних інвестицій, k3 | 0,50             | 3,60  | 9,20  | 13,40 | 16,20 | 18,90 | 20,00 |

Основною перевагою використання внутрішнього показника стійкості є врахування лише несприятливих змін на фондовому ринку і їх вплив на приріст доходності пайових інвестиційних фондів.

Метою цього дослідження є апробація запропонованого методу розрахунку внутрішнього показника стійкості як критерію оцінки ефективності управління пайовим інвестиційним фондом, а також порівняння структури інвестиційного портфеля залежно від рівня ризику, визначеної на основі двох підходів: сучасної портфельної теорії Марковіца і методу з використанням внутрішнього показника стійкості.

інвестицій за період з 01.01.2009 по 01.01.2010 було сформовано сукупність пайових інвестиційних фондів за моделлю Марковіца і з використанням внутрішнього показника стійкості (табл.1 і табл. 2).

Для розрахунків за моделлю Марковіца показником ризику є дисперсія доходностей пайового інвестиційного фонду.

Для формування пайових інвестиційних фондів з використанням внутрішнього показника стійкості з метою визначення ризику було використано показники  $r_1$  та  $r_2$ , які характеризують стійкість пайового інвестиційного фонду до несприятливих змін на фондовому ринку.

Таблиця 2

**Варіанти структур пайових інвестиційних фондів, розрахованих з використанням  
внутрішнього показника стійкості, %**

| Рівень $r_2$ , % | Рівень $r_1$ , %                |                                 |                                 |                                |
|------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
|                  | 14,86                           | 14,92                           | 15,04                           | 15,10                          |
| 34,94            | k1=100,00<br>k2=0,00<br>k3=0,00 | k1=35,10<br>k2=64,90<br>k3=0,00 | k1=17,30<br>k2=82,70<br>k3=0,00 | k1=<br>k2=<br>k3=0,00          |
| 35,00            | k1=53,30<br>k2=46,70<br>k3=0,00 | k1=22,00<br>k2=78,00<br>k3=0,00 | k1=12,60<br>k2=87,40<br>k3=0,00 | k1=8,10<br>k2=91,90<br>k3=0,00 |
| 35,06            | k1=29,30<br>k2=70,70<br>k3=0,00 | k1=14,50<br>k2=85,50<br>k3=0,00 | k1=9,60<br>k2=90,40<br>k3=0,00  | k1=6,40<br>k2=93,60<br>k3=0,00 |

Грунтуючись на наведеній методиці, було проведено порівняльний аналіз результатів формування інвестиційного портфеля за критеріями ефективності Марковіца і на основі використання внутрішнього показника стійкості.

Для проведення зазначеного аналізу на основі показників динаміки вартості паїв пайових інвестиційних фондів акцій, облігацій і змішаних

З метою порівняння цих методів і визначення, використання якого з них забезпечить найбільший річний приріст вартості інвестиційного портфеля, для обох методів за формулою (3) було розраховано показники чистого майбутнього доходу інвестиційних портфелів на початок періоду (NFV), на кінець періоду (NFV1) та показник річного приросту чистого майбутнього доходу

( $\Delta NFV$ ). При проведенні розрахунків було виявлено, що відбуваються випадки, коли інвестиційні портфелі, сформовані різними методами і, відповідно, з різною структурою активів, демонструють однаковий приріст чистого майбутнього доходу. В табл. 3 наведено приклади таких випадків.

казника стійкості як критерію оцінки ефективності управління пайовими інвестиційними фондами можна дійти таких висновків:

- в моделі Марковіца під ризиком розуміють волатильність доходності інвестиційного портфеля, тобто і додану, і від'ємну зміну вартості паю, проте

Таблиця 3

**Структура та приріст вартості пайових інвестиційних фондів, сформованих на основі моделі Марковіца та з використанням внутрішнього показника стійкості**

|                                | Метод Марковіца | Внутрішній показник стійкості | Метод Марковіца | Внутрішній показник стійкості | Метод Марковіца | Внутрішній показник стійкості |
|--------------------------------|-----------------|-------------------------------|-----------------|-------------------------------|-----------------|-------------------------------|
| <b>k1, %</b>                   | 22,3            | 25,1                          | 29,1            | 28,6                          | 28,4            | 31,6                          |
| <b>k2, %</b>                   | 70,7            | 74,9                          | 70,9            | 71,4                          | 62,9            | 68,4                          |
| <b>k3, %</b>                   | 7,00            | 0,00                          | 0,00            | 0,00                          | 8,70            | 0,00                          |
| <b>NFV</b>                     | 9165            | 9905                          | 11250           | 11080                         | 11260           | 12090                         |
| <b>NFV1</b>                    | 10050           | 10790                         | 12200           | 12030                         | 12260           | 13090                         |
| <b><math>\Delta NFV</math></b> | 885             | 885                           | 950             | 950                           | 1000            | 1000                          |

Таблиця 4

**Порівняння доходності і структури пайових інвестиційних фондів, сформованих на основі моделі Марковіца і внутрішнього показника стійкості, за різних комбінацій рівнів негативних змін  $r_1$  та  $r_2$**

| Модель Марковіца                          | Метод з використанням внутрішнього показника стійкості |          | Модель Марковіца                          | Метод з використанням внутрішнього показника стійкості |          |
|---|--|----------|---|--|----------|
| k1=4,80<br>k2=93,00<br>k3=2,20            | k1=5,30<br>k2=94,30<br>k3=0,00                         |          | k1=13,30<br>k2=82,20<br>k3=4,50           | k1=15,00<br>k2=85,00<br>k3=0,00                        |          |
| NFV=3156<br>NFV1=3717<br>$\Delta NFV=561$ | NFV=3395<br>NFV1=3956<br>$\Delta NFV=561$              |          | NFV=6074<br>NFV1=6794<br>$\Delta NFV=720$ | NFV=6515<br>NFV1=7235<br>$\Delta NFV=720$              |          |
| cov=230600                                |  |          | cov=970000                                |  |          |
|   | r1=14,93   | r2=35,28 |   | r1=14,81   | r2=35,25 |
|   | r1=14,94   | r2=35,26 |   | r1=14,84   | r2=35,20 |
|   | r1=14,97   | r2=35,21 |   | r1=14,87   | r2=35,15 |
|   | r1=15,00   | r2=35,16 |   | r1=14,90   | r2=35,10 |
|   | r1=15,01   | r2=35,14 |   | r1=14,93   | r2=35,05 |

Слід зазначити, що при використанні внутрішнього показника стійкості одну й ту саму доходність можна отримати за різних варіантів структури портфеля і різних рівнів ризику, що дає певно більші можливості інвестору в умовах невизначеності зовнішнього середовища і умов здійснення управління пайовими інвестиційними фондами в Україні. В табл. 4 наведені приклади варіантів структури пайових інвестиційних фондів за різних комбінацій рівнів негативних змін  $r_1$  та  $r_2$ , де  $k_1$ ,  $k_2$  та  $k_3$  – відповідно паї пайових інвестиційних фондів акцій, облігацій і змішаних інвестицій.

**4. Висновки**

Порівнявши результати, отримані при застосуванні моделі Марковіца і внутрішнього по-

підхід з використанням внутрішнього показника стійкості ґрунтується лише на від'ємних відхиленнях вартості паю;

- використання внутрішнього показника стійкості як критерію формування ефективного інвестиційного портфеля дозволить інвестору отримувати прибуток за сприятливих коливань на фондовому ринку і, в той же час, уникати збитків при погіршенні інвестиційного клімату.

Таким чином, основною перевагою запропонованого методу є те, що він фактично унеможливає варіанти отримання доходності, за яких висока ймовірність виникнення неприйнятних для інвестора втрат.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний сайт Української асоціації інвестиційного бізнесу (УАІБ). <http://www.uaib.com.ua/>.

2. Шарп У. Інвестиції / У. Шарп, Г. Александер, Дж. Бейли. – М. : ИНФРА-М, 2006. – XII, 1028с. – ISBN 5-86225-455-2.

УДК: 657.635

Бєлоусова І. М., Сухоручко А. С.

## ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ: СУТЬ, ОЦІНКА, ВПЛИВ НА ФОРМУ Й ЗМІСТ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

*Анотація.* На підставі логіко-лінгвістичного підходу досліджена суть терміна "події після звітної дати", побудований часовий ряд ключових дат для оцінки таких подій, систематизовані приклади наступних подій і запропонований алгоритм визначення впливу подій після звітної дати на форму й зміст аудиторського висновку.

*Ключові слова:* аудиторський висновок, звітна дата, оцінка.

Belousova I., Sukhoruchko A.

## EVENTS AFTER THE REPORTING DATE: THE ESSENCE, EVALUATION, IMPACT ON THE FORM AND SUBSTANCE AUDIT REPORT

*Annotation.* On the basis of the logical-linguistic approach the essence of the term "subsequent events" is investigated, a time number of key dates for an estimation of such events is constructed, examples of the subsequent events are systematized and the algorithm of definition of influence of subsequent events on auditor's report form and content is offered.

*Key words:* audit report, reporting date, evaluation.

### 1. Вступ

Стратегічні пріоритети вдосконалення якості національної системи аудиту вимагають максимального забезпечення довіри суспільства до професійної думки аудитора про вірогідність інформації у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, зокрема подій після звітної дати. Актуалізація такого напрямку розвитку аудиту в Україні вимагає глибокого наукового обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробки практичних рекомендацій щодо дій аудитора з виявлення й оцінки подій, які виникли після звітної дати.

Проблемою ідентифікації подій після звітної дати в бухгалтерському обліку й аудиті, визначенням їхнього впливу на вірогідність фінансової звітності займалися О. А. Петрик, Н. В. Генералова, Н. А. Пономарьова, В. Я. Савченко, Б. Ф. Усач і т.д. [1,2,7-10]. Однак ключовими аспектами в працях авторів є розкриття необхідності обліку й відображення подій після звітної дати, їхня класифікація, узагальнена техніка аудиту. При цьому недостатньо приділяється уваги деталізації механізму аудиту

подій після звітної дати і їхнього впливу на форму й зміст аудиторського висновку.

### 2. Мета статті і постановка завдання

Метою цього дослідження є розкриття суті подій після звітної дати на основі аналізу законодавчої бази, виокремлення ключових аспектів і формування переліку подій, що вимагають коректування після дати балансу, а також формування методичного підходу до визначення впливу оцінки подій після звітної дати на форму й зміст аудиторського висновку.

### 3. Виклад основного матеріалу

Основними нормативними документами аудиту подій після звітної дати в Україні є МСА 560 "Подальші події", МСБО 10 "Події після дати балансу", а також П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Означені документи по-різному трактують дефініцію "події після звітної дати". У цьому контексті вважаємо за необхідне проведення сутнісного аналізу досліджуваного терміна на національних і міжнародному рівнях (табл. 1):

**Сутнісний аналіз терміна "наступні події" на національних і міжнародних рівнях  
нормативного регулювання обліку й аудита**

| Нормативний документ  | Визначення  | Ключові дати                     |  |              |  | Коментар  |
|---|---|----------------------------------|--|--------------|--|---|
|   |   | Дата закінчення звітного періоду | Дата підписання аудиторського висновку | Дата балансу | Дата затвердження фінансових звітів до випуску |   |
| <b>Міжнародний рівень нормативного регулювання</b>  |   |                                  |  |              |  |   |
| МСА 560<br>"Подальші події" [12]  | Події, що виникають між датою фінансової звітності й датою аудиторського звіту (висновку), так і фактів, виявлених після дати підписання аудиторського звіту (висновку).  | +                                | +                                      |              |  | Також фігурують факти, виявлені після підписання аудиторського висновку                                       |
| МСБО 10<br>"Події після дати балансу" [3]   | Це сприятлива й несприятлива події, які відбуваються з дати балансу до дати затвердження фінансових звітів до випуску.  |                                  |  | +            | +  | Розглядаються й ураховуються і сприятливі, і несприятливі події   |
| <b>Національні рівні нормативного регулювання</b>   |   |                                  |  |              |  |   |
| П(С) БО 6<br>"Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [4]                              | Це подія, що відбувається між датою балансу й датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, що вплинуло або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності й рух коштів підприємства.   |                                  |  | +            | +  | Основним критерієм для визначення подальшої події є його здатність вплинути на стан і діяльність підприємства |
| ФП(С)БО №10<br>"Події після звітної дати" [11]  | Термін використовується для позначення подій, що відбуваються з моменту закінчення звітного періоду до дати підписання аудиторського висновку, і фактів, виявлених після дати підписання аудиторського висновку.  | +                                | +                                      |              |  | Також ураховують факти, виявлені після дати підписання аудиторського висновку                                 |
| ПБО 7/98<br>"Події після звітної дати" [6]  | Подією після звітної дати визнається той факт господарської діяльності, що вплинув або може вплинути на фінансовий стан, рух грошових коштів або результати діяльності організації і який мав місце в період між звітною датою й датою підписання річної бухгалтерської звітності.  | +                                |  |              | +  | Основним критерієм для визначення подальшої події є його здатність вплинути на стан і діяльність підприємства |
| Постанова<br>"Про твєрдження інструкції з бухгалтерського обліку "Події після звітної дати" [5] | Подією після звітної дати визнається той факт господарської діяльності, що вплинув або може вплинути на фінансовий стан, рух грошових коштів або результати діяльності організації, і який мав місце в період між звітною датою й датою підписання річної бухгалтерської звітності. | +                                |  |              | +  | Основним критерієм для визначення подальшої події є його здатність вплинути на стан і діяльність підприємства |



Аналізуючи національні й міжнародні нормативні документи щодо трактування терміна "події після звітної дати (наступні події)", зазначаємо, що ключовими датами у визначенні є: дата закінчення звітної періоду, дата підписання аудиторського висновку, дата балансу, дата затвердження фінансових звітів управлінським персоналом. Термін "дата балансу" вважаємо некоректним, оскільки події, що вимагають коректування, можуть впливати не тільки на показники на дату складання бухгалтерського балансу, але й на показники інших форм звітності, а також зміни концептуальної основи її складання. Термін "дата підписання річної бухгалтерської звітності" вимагає уточнення, оскільки не зовсім зрозуміло, або це дата затвердження фінансової звітності, або – дата випуску фінансової звітності.

Нормативні документи з обліку [3-6] визначають події після звітної дати як події, що виникли в період між звітною датою (датою балансу) і датою затвердження фінансової звітності; а документи, що регулюють аудиторську діяльність [11, 12], – між датою закінчення звітної періоду й затвердження аудиторського висновку. Акцентуємо увагу, що терміни "дата закінчення звітної періоду (дата фінансових звітів)", "дата затвердження фінансових звітів управлінським персоналом", "дата підписання аудиторського висновку" у тимчасовому ряді найчастіше не збігаються.

У цьому контексті МСА 560 ( що почав діяти для аудиторських висновків, датованих 15 грудня 2009 року або пізніше) дає додаткові пояснення (рис. 1):

Таким чином, аудитор розцінює події після звітної дати як такі, які виникають між датою фінансової звітності й датою аудиторського висновку, що не виключає додаткового вивчення фактів, виявлених після дати підписання аудиторського звіту (висновку). Бухгалтер розуміє під наступні події між звітною датою й датою твердження фінансових звітів до випуску (тобто дата твердження фінансової звітності й дата випуску фінансової звітності в тимчасовому ряді збігаються у випадку, якщо аудит фінансової звітності не проводиться).

Згідно з МСБО 10, розглядаючи події після звітної дати, виокремлюють:

а) події, що свідчать про умови, що існували на дату балансу (події, що підлягають коректуванню після дати балансу);

б) події, що свідчать про умови, що виникли після дати балансу (події, які не коректують після дати балансу).

Окремі нормативні документи [3-5] пропонують приклади таких подій (табл. 2):

У процесі аудиту фінансової звітності на предмет вірогідності й повноти відображення в ній подій після звітної дати, аудитор повинен визначити їхній вплив на звітність, а також на форму й зміст аудиторського висновку.

Розглядаючи подальші події з погляду Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості й етики, необхідно відштовхуватися від дати підписання аудиторського висновку. У зв'язку із цим виокремлюють:

- події, що відбулися до дати підписання аудиторського висновку;

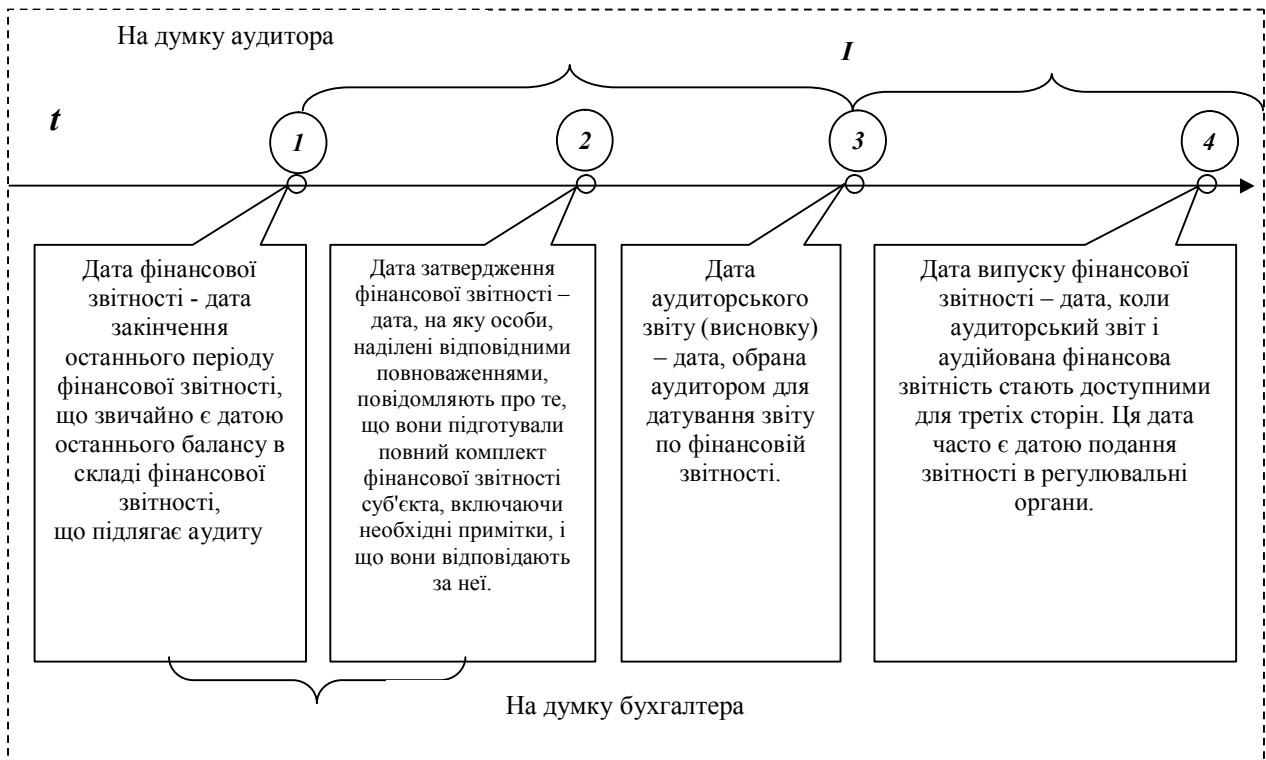


Рис. 1. Візуалізація тимчасового ряду ключових дат для оцінки подій після звітної дати

## Події після звітної дати [3, 4, 5]

| Події, які коригуються після звітної дати   | Події, які не коригуються після звітної дати   |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівної,</li> <li>- переоцінка активів після звітної дати, що свідчить про стійке зниження їхньої вартості, певної на дату балансу,</li> <li>- одержання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, що свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах,</li> <li>- продаж запасів, що свідчить про необґрунтованості оцінки чистої вартості їхньої реалізації на дату балансу,</li> <li>- одержання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велися на звітну дату,</li> <li>- виявлення помилок або порушень законодавства, які призвели до перекручування даних фінансової звітності,</li> <li>- рішення після дати балансу в судовій справі, що підтверджує, що суб'єкт господарювання мав дійсну заборгованість на дату балансу,</li> <li>- одержання інформації, що корисність активу зменшилася на дату балансу або що суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу треба коректувати,</li> <li>- визначення після дати балансу собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів на дату балансу,</li> <li>- оголошення дивідендів дочірніми й залежними підприємствами за періоди, які передували звітній даті,</li> <li>- виявлення після звітної дати тієї обставини, що відсоток готовності об'єкта до будівництва, використаний для визначення фінансового результату за станом на звітну дату методом "дохід за вартістю робіт з мері їхньої готовності", був необґрунтований.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- ухвалення рішення про реорганізації підприємства,</li> <li>- придбання цілісного майнового комплексу,</li> <li>- рішення про припинення операцій, які займають значну частку основної діяльності підприємства,</li> <li>- знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події,</li> <li>- ухвалення рішення щодо емісії цінних паперів,</li> <li>- непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів,</li> <li>- висновок контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій,</li> <li>- прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства,</li> <li>- дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу,</li> <li>- падіння ринкової вартості інвестиції в період з дати балансу до дати, коли фінансові звіти затверджують до випуску,</li> <li>- реконструкція або запланована реконструкція,</li> <li>- велика угода, пов'язана із придбанням і вибуттям основних засобів і фінансових вкладень,</li> <li>- важливе зниження вартості основних засобів, якщо це зниження мало місце після звітної дати,</li> <li>- значна зміна цін на активи після звітної дати.</li> </ul> |

- факти, що відбулися після дати підписання аудиторського висновку, але до дати публікації фінансових звітів;

- факти, виявлені після дати публікації фінансових звітів.

Керуючись положеннями МСА 560, у розрізі виділених тимчасових проміжків був розроблений алгоритм впливу подій після звітної дати на форму й зміст аудиторського висновку (рис. 2).

Так, при виявленні подій, що відбуваються до дати затвердження аудиторського висновку, аудитор повинен виконати всі необхідні процедури щодо отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів того, що всі події, які вимагають коректування фінансової звітності, були відображені.

Залежно від обмежень обсягу або наявності (відсутності) розбіжностей з управлінським персоналом аудитор формує позитивний або модифікований аудиторський висновок.

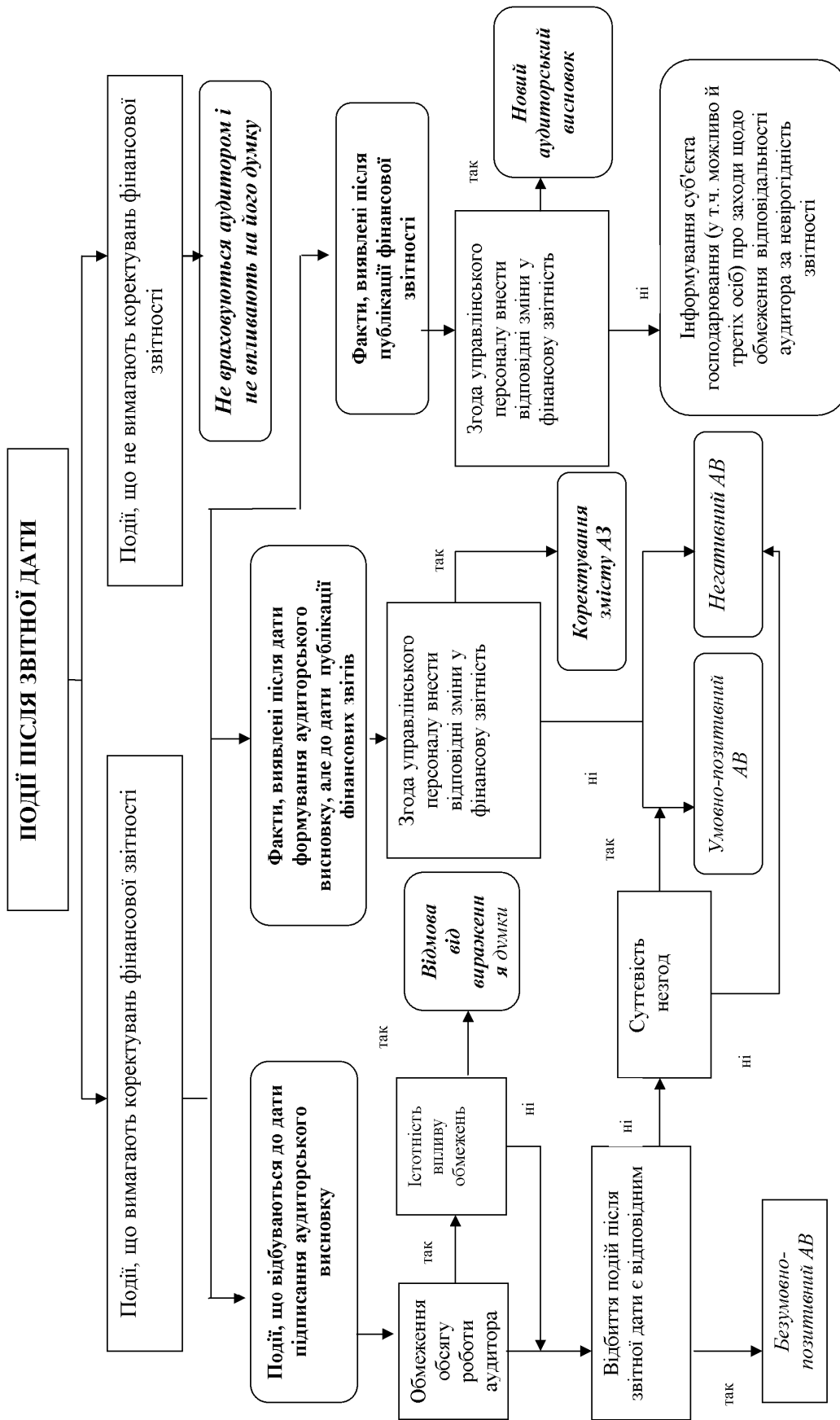
Якщо в період між затвердженням аудиторського висновку й публікацією фінансових звітів аудиторів стає відомим факт, що може істотно вплинути на фінансові звіти, аудитор повинен розглянути необхідність внесення змін у звіти, обго-

ворити ці питання з управлінським персоналом і вжити заходи відповідно до обставин.

У випадку, якщо управлінський персонал згодний внести зміни у фінансові звіти, аудитор повинен виконати необхідні за цих обставин аудиторські процедури й надати управлінському персоналу новий аудиторський висновок щодо змінених показників. Дата нового висновку не може бути раніше дати підписання (або затвердження) відкоректованих фінансових звітів.

Якщо управлінський персонал відмовляється внести зміни у фінансові звіти, а аудитор вважає це необхідним, і аудиторський висновок ще не наданий суб'єктові господарювання, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

У випадку, якщо аудиторський висновок уже надано суб'єктові господарювання, аудитор повинен попередити управлінський персонал про недопущення подання фінансових звітів і висновку третім особам. Якщо ж фінансові звіти будуть опубліковані, то аудитор зобов'язаний провести заходи щодо обмеження своєї відповідальності за невірогідність звітності.



**Рис. 2. Алгоритм визначення впливу оцінки подій після звітної дати на форму й зміст аудиторського висновку**

Якщо після публікації фінансових звітів аудиторів стає відомим факт, який існував на дату аудиторського висновку і який, якщо був би відомим на цю дату, змусив би аудитора модифікувати висновок, професіонал повинен розглянути, чи є необхідність переглянути фінансові звіти, обговорити ці питання з управлінським персоналом і вжити заходи відповідно до обставин.

У разі згоди управлінського персоналу аудитор повинен виконати всі необхідні в таких обставинах аудиторські процедури й надати новий (модифікований) висновок.

Якщо управлінський персонал відмовляється від коректування звітності, то аудитор повинен повідомити йому про можливі наслідки, а також про вжиття аудитором заходів щодо обмеження своєї відповідальності за невірогідність звітності.

#### 4. Висновки

Таким чином, в аудиті подіями після звітної дати розцінюються такі, які виникають між датою фінансової звітності й датою аудиторського висновку, що не виключає додаткового вивчення фактів, виявлених після дати підписання аудиторського звіту (висновку); в обліку ж під наступними розуміють події між звітною датою й датою затвердження фінансових звітів до випуску (тобто дата затвердження фінансової звітності й дата випуску фінансової звітності в тимчасовому ряді збігаються у випадку, якщо аудит фінансової звітності не проводиться). Ігнорування або відмова від своєчасного внесення коректувань щодо наступних подій автоматично робить фінансову звітність недостовірною, а наслідки такого ігнорування суттєво впливають і на зміст, і форму аудиторського висновку, і на правильність прийняття управлінських рішень користувачами фінансової звітності.

Перспективами подальших досліджень є деталізація методики аудиту подій після звітної дати та розробка уніфікованих форм робочих документів.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Генералова Н. В. МСФО (IAS) 10 "События после отчетной даты" / Н. В. Генералова // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 12. – С.60-65.
2. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація: [навч. посіб. для студентів економічних

спеціальностей]. У 2 частинах. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. — Харків : ХНАМГ, 2007. – 294 с.

3. Международный стандарт бухгалтерского учета 10. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.minfin.gov.ua/document/92423/МСБО\\_10.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92423/МСБО_10.pdf).

4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція – Харків : Курсор. – 2008. — 292 с.

5. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты". Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 25.08.2003 г. № 121. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/standards/post250803>.

6. Об утверждении Положения бухгалтерского учета 7/98 "События после отчетной даты". Приказ Министерства финансов России от 25.11.1998 г. № 56н, с изменениями и дополнениями. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: **Ошибка! Недопустимый гиперссылки.** [online/base/?req=doc;base=LAW;n=74383](http://online/base/?req=doc;base=LAW;n=74383).

7. Петрик Е. Последующие события и оценка их аудитором в соответствии с международными и национальными нормативами аудита / Е. Петрик // Бухгалтерский учёт и аудит. – 1999. – № 5. – С. 31-36.

8. Пономарьова Н. А. Міжнародні стандарти аудиту: навч. посібник. / Н. А. Пономарьова. — Хмельницький : ХНУ. – 2008. — 211 с.

9. Савченко В. Я. Аудит: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / В. Я. Савченко, В. О. Зотов, С. А. Кириленко та ін. — К. : КНЕУ, 2003. — 268 с.

10. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посіб. / Б. Ф. Усач. — К. : Знання-Прес, 2002. — 133 с.

11. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 10 "События после отчетной даты" от 04.07.2003 г. № 405. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.rosec.ru/audit/standard/standard\\_11.html](http://www.rosec.ru/audit/standard/standard_11.html).

12. International Standards on Auditing 560 (Subsequent Events (Redrafted) April 2008). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://web.ifac.org/clarity-center/isa-560>.

## ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

***Анотація.** Досліджено природу і зміст економічної категорії „нерухомість”. Запропоновано і науково обґрунтовано класифікацію інвестиційної нерухомості за ознаками, які притаманні даним об'єктам, кожна із наведених характеристик має практичне значення і може бути використана в системі бухгалтерського обліку.*

***Ключові слова:** нерухомість, класифікація інвестиційної нерухомості.*

Boguc'ka L.

## ECONOMIC ESSENCE AND CLASSIFICATION OF OBJECTS OF THE INVESTMENT REAL ESTATE

***Summary.** The nature and content of economic categories "property" is studied. The classification of investment property with using features that are inherent in the data objects is suggested and scientifically grounded. Each of these features has practical value and can be used in the accounting system.*

***Keywords:** real estate, classification of the investment real estate.*

### 1. Вступ

Розвиток вітчизняної економіки тісно взаємопов'язаний із реформуванням облікової системи, яка виступає основою інформаційного забезпечення користувачів для прийняття обґрунтованих, економічно виправданих управлінських рішень. Одним із кроків наближення і гармонізації національної облікової практики до МСФЗ було затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість" наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 року №779, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 р. за №823/14090, що є аналогом МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість" ((ISA 40 "Investment property"). Прийняття П(С)БО 32 зумовило введення нових економічних понять у вітчизняний обліковий процес, не знаних до цього часу, зокрема інвестиційної нерухомості.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Окремим питанням обліку інвестиційної нерухомості присвячені праці вчених-економістів: М. Бондара, С. Голова, Р. Грачової, З. Задорожного, І. Супрункової, О. Миронової та інших. Однак, незважаючи на наявність наукових досліджень щодо обліку даних об'єктів, окремі питання залишаються недостатньо вивченими.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою написання даної статті є дослідження сутності економічної категорії нерухомості та характеристика інвестиційної нерухомості за ознаками, що притаманні таким об'єктам. Хоч у запропонованому П(С)БО 32 при визначенні інвестиційної нерухомості зазначено перелік таких об'єктів,

як земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, ми вважаємо необхідним розглянути більш детально економічну природу та основні характеристики, що визначають ідентичність цих об'єктів.

### 4. Виклад основного матеріалу

Перш ніж дослідити сутність та здійснити класифікацію інвестиційної нерухомості за властивими ознаками, слід розкрити зміст економічного поняття нерухомості. Як вдало зазначає Азарян А.: "Нерухоме майно відіграє багатогранну роль в економічному житті як природно – просторовий базис, на якому здійснюється вся господарська діяльність, воно є складовою частиною активів будь-якого підприємства, об'єктом операцій, може розглядатися як окремий об'єкт управління, інвестиційний актив тощо" [2, с.4]. Тут автор розкрив зміст та відмітив властивості об'єктів нерухомого майна.

В економічній літературі розглядають об'єкти нерухомості з врахуванням юридичних відносин щодо таких активів. Ряд вчених-економістів дають визначення об'єктів нерухомого майна, відзначаючи лише фізичні характеристики. Зокрема, на думку Я. Маркус, нерухомість – це земельна ділянка вільна від забудови або земельна ділянка та поліпшення зроблені на ній людиною. [5,11]. Подібні визначення пропонують Л. Белих [1], І. Пучковская [6], Дж. Фрідман, Н.Ордуей [7], В. Ресін [9], наголошуючи нерозривному її зв'язку із землею та неможливості зміни місця розташування.

## Класифікація об'єктів інвестиційної нерухомості

| № п/п | Класифікаційні ознаки                   | Характеристика   |
|-------|---|--|
| 1     | 2                                       | 3  |
| 1     | За групами                              | Земельні ділянки<br>Будівлі<br>Споруди   |
| 2     | За способом надходження                 | Придбані<br>Виготовлені суб'єктом господарювання<br>Одержані як внесок до статного капіталу<br>Одержані в обмін на інший актив<br>Безоплатно одержані<br>Переведені зі складу основних засобів<br>Переведені зі складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу<br>Переведенні зі складу запасів |
| 3     | За соціально – економічним призначенням | Використовуються в виробничій сфері<br>Використовуються для задоволення соціально-культурних потреб з одержанням доходу  |
| 4     | За галуззю використання                 | Промисловість<br>Сільське господарство<br>Торгівля<br>Соціальна сфера<br>Транспорт і зв'язок<br>Інші галузі<br>Будівництво   |
| 5     | За належністю                           | Власні<br>Орендовані (на правах фінансової оренди)   |
| 6     | За метою утримання                      | З метою передачі в операційну оренду<br>Утримуються з метою зміни (збільшення) справедливої вартості на кінець звітного періоду (звітну дату)  |
| 7     | За правовим визнанням                   | Як об'єкт власності<br>Як об'єкт суміжних прав   |
| 8     | За методом оцінювання                   | Об'єкти оцінені за справедливою вартістю<br>Об'єкти, що оцінюються за первісною вартістю зменшеною на суму нарахованої амортизації   |
| 9     | За джерелами фінансування               | Придбані за рахунок залучених коштів<br>Придбані за рахунок власних коштів<br>Придбані за рахунок цільового фінансування   |
| 10    | За терміном утримання                   | Довготривалого використання<br>Поточного використання<br>Короткострокового використання  |
| 11    | За місцем розташуванням                 | В умовах повної відсутності ділової активності<br>Помірної ділової активності<br>Низької ділової активності<br>Високої ділової активності  |
| 12    | За вартістю (1кв.м/грн.)                | Заниженні ціни<br>Реальні ціни<br>Завищені ціни ( в порівнянні з реально понесеними витратами на зведення чи приведення таких об'єктів до стану придатного до використання)  |
| 13    | За обсягами                             | Дуже великі (понад 10 000 м <sup>2</sup> )<br>Великі (понад 1000 м <sup>2</sup> )<br>Об'єкти інвестиційної нерухомості з помірними обсягами -малі (до 100 м <sup>2</sup> )   |

Дещо ширше визначення наводить дослідник Г. Харісон: "Нерухомим майном є земля як фізичний об'єкт і все, що з нею тісно пов'язане (знаходиться на ній)". Крім цього, на його думку, нерухома власність включає в найширшому розумінні всі матеріальні елементи нерухомості плюс нематеріальні атрибути, які являють собою права власності [8,с.16]. Автор підкреслює не лише фізичні властивості, а також враховує сукупність наявних

майнових та інших супутніх прав, що виникають унаслідок володіння об'єктами нерухомого майна.

Про наявність особливих матеріальних та юридичних властивостей нерухомості також зазначають С. Глибовський та С. Іванов: "Нерухомість – це земельна ділянка та фізичні, матеріальні і не пристосовані до переміщення об'єкти (будівлі, споруди), тісно пов'язані з землею. Нерухоме майно містить комплекс прав і вигод, нерозривно по-

в'язаних із власністю на нерухомість як матеріальними об'єктами" [3].

Кожне із наведених визначень характеризує фізичні або юридичні властивості об'єктів нерухомості. Варто відзначити також і економічну природу таких активів, адже, як зазначає Л. Беліх, є нерухомість житлова та призначена для ведення бізнесу, нерухомість призначена для інвестицій та інша нерухомість, земля з будівлями, що на сьогодні не використовується у бізнесі і тому вважається надлишковою [1]. Економічна природа активів зумовлена тим, що об'єкти нерухомості є одночасно активом, який забезпечує здійснення господарських операцій, а також рушієм економічної системи, коли застосовується як інвестиційний ресурс.

Прийняття П(С)БО 32 зумовило виділення нових об'єктів обліку – операційної та інвестиційної нерухомості, даний стандарт прописує регулювання облікового процесу щодо конкретних активів: за формою це нерухомість, а за призначенням об'єкти, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, такі об'єкти не можуть використовуватися для здійснення виробничої діяльності, постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети і не утримуються підприємством для продажу.

Інвестиційна нерухомість, за умови її визнання, повинна відповідати критеріям не лише тим, що прописані в стандарті бухгалтерського обліку, а також і іншим вимогам, оскільки нерухомість є одночасно і об'єктом обліку, і об'єктом права. Доцільно було б здійснити класифікацію таких об'єктів. Це дозволить нам дослідити основні властивості інвестиційної нерухомості, можливості її використання, шляхи фінансування та інші ознаки, що характерні цим активам.

Оскільки досліджувана економічна категорія достатньо нова, то на сьогоднішній день питаннями класифікації інвестиційної нерухомості ніхто ще не займався, тому існує об'єктивна необхідність розробки даної системи.

Поняття "класифікація", як зазначається в літературі використовується одночасно і в значенні процесу, і в значенні результату, тобто розуміється як групування і як отримана в її результаті схема.

Класифікація (фр., англ. classification походить від лат. classis – клас і facio - роблю) — система розподілення об'єктів (процесів, явищ) за класами (групами тощо) відповідно до визначених ознак. Інколи вживають термін категоризація у значенні "розподілення об'єктів на категорії". Оскільки в результаті класифікації утворюється хоча б один клас (група), принаймні з одним елементом, — можна визначати класифікацію як групування, утворення класів об'єктів, що, до речі, ближче до етимології слова класифікація. Хоча класифікація є в тій чи іншій мірі умовною і суб'єктивною відповідно до суб'єкта, який її здійснює і його здатністю розрізняти ознаки об'єктів класифікації, все ж вона допомагає сприймати досліджувані об'єкти, дозволяючи оперувати більш вузькими і конкретними поняттями.

Відомий класик економіст Дж. Ст. Міль зазначає, що наукову класифікацію необхідно здійснювати, поділяючи об'єкти дослідження за най-

більш істотними характеристиками. Та не можна не погодитися із твердженням А. Маршалла, який вдало відмітив, що критерії важливі на одній стадії економічного розвитку, можуть на іншій стадії виявитися не важливими, а іноді і взагалі непридатними. Саме тому необхідно здійснювати класифікації, виходячи із конкретно поставленої мети.

Щодо класифікації об'єктів інвестиційної нерухомості можна зазначити, що це процес впорядкування або розподілу об'єктів, утримуваних з метою передачі в операційну оренду або/та збільшення власного капіталу по класах з метою віддзеркалення відносин, пов'язаних з використанням такого роду активів і як результат складання класифікаційної схеми.

Класифікація об'єктів інвестиційної нерухомості — це складна система, що використовується як засіб, що показує основні властивості та ознаки об'єктів інвестиційної нерухомості.

Класифікація є одним із методів пізнання, без неї неможливо вивчити різноманіття досліджуваних об'єктів, зокрема інвестиційної нерухомості. Вона дозволяє систематизувати їх, встановити відмінності між видами, що виділяються за різними ознаками. Правильно складена комплексна класифікація відображає закономірності надходження, визнання, оцінки та використання об'єктів інвестиційної нерухомості та ін., розкриває зв'язки, допомагає зорієнтуватися в будь-якій їх множині, служить основою для правильного, економічно обгрунтованого управління такими об'єктами. Тому вдало здійсненна класифікація об'єктів інвестиційної нерухомості має важливе значення для процесу управління як у теоретичній, так і в практичній його площині.

Ми пропонуємо класифікацію об'єктів інвестиційної нерухомості за класифікаційними ознаками, що наведені в таблиці 1. Дослідження об'єкта в межах запропонованих класифікаційних ознак дозволить достатньо повно розкрити його економічні, функціональні, соціальні та інші властивості, що безумовно позитивно вплине на ефективність утримання та використання інвестиційної нерухомості та служитиме інформаційною базою як для системи бухгалтерського обліку, так і для інших підсистем управління. Наведена класифікація інвестиційної нерухомості за групами, обумовлена тим, що в п. 4. П(С)БО 32 прописано, які саме об'єкти можуть належати до об'єктів інвестиційної нерухомості (адже не про всі об'єкти нерухомості, що є такими згідно з чинним законодавством можуть бути інвестиційною). Зокрема, виділяють: земельні ділянки, про які можна сказати, що це частина земної поверхні, що має фіксовані (установлені) межі, характеризується певним місцем розташування, природними властивостями, фізичними параметрами, правовим і господарським станом та іншими характеристиками. Будівлі — вид споруд, що складають з несучо-огороджувальних або сполучених (несучо-огороджувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення устаткування, тварин, рослин, а також предметів.

До будівель, що можуть бути віднесені до інвестиційної нерухомості належать будівлі адміністративного та промислового призначення. Також, згідно з визначеннями поданими в МСБО 40 та П(С)БО 32, до об'єктів інвестиційної нерухомості належать споруди, утримувані з метою передачі в оренду (чи/та збільшення власного капіталу). Споруда — нерухома штучна структура (будівля) порівняно великого розміру, це земельні поліпшення, що не належать до будівель, та приміщень, призначені для виконання спеціальних технічних функцій (дамби, тунелі, естакади, мости тощо) [4], це інженерно-будівельні об'єкти, призначені для створення і виконання технічних функцій, до складу споруд входять усі пристрої, що становлять із ними єдине ціле.

Щодо класифікаційної ознаки в залежності від способу надходження, національні положення бухгалтерського обліку розрізняють інвестиційну нерухомість придбану, це — об'єкти, що надійшли на підприємство внаслідок укладання договору купівлі — продажу та виконання його вимог, тобто об'єкти інвестиційної нерухомості надійшли на підприємство від постачальника (власника) таких об'єктів за визначену умовами договору плату. Також об'єкти ІН можуть бути віднесені на баланс підприємства внаслідок виготовлення (будівництва) суб'єктом господарювання підрядним чи господарським способом. Одним із способів надходження об'єктів інвестиційної нерухомості на підприємство, аналогічно як і основних засобів є:

- одержанні як внесок до статутного капіталу — це об'єкти, які засновники підприємства вирішили внести в активи підприємства, погашаючи свою заборгованість щодо неоплаченого капіталу;

- одержанні в обмін на інший актив — тут надходження об'єктів інвестиційної нерухомості здійснюється за справедливою вартістю об'єкта, що підлягає обміну. Обмінювати можна на подібний та неподібний актив. Звичайно, що при здійсненні подібних операцій управлінському персоналу необхідно оцінити доцільність їх здійснення, економічну ефективність;

- безоплатно одержані активи — це активи, які надходять на підприємство внаслідок спонсорської та іншої допомоги, без додаткової плати, збільшуючи при цьому додатковий капітал підприємства. Відображаються вони на рахунках бухгалтерського обліку з моменту їх надходження.

Згідно з положеннями, що прописані у прийнятому П(С)БО 32, в обліку інвестиційна нерухомість відобразатиметься внаслідок переведення об'єктів із одних активів в інші, зокрема:

- об'єкти, що переведенні до інвестиційної нерухомості зі складу основних засобів, необоротних активів та груп вибуття утримуваних для продажу чи із запасів, це об'єкти щодо яких змінена мета їх утримання на підприємстві. Зокрема, якщо об'єкти використовувались для здійснення виробничої чи іншої статутної діяльності — належали до основних засобів, і щодо них прийнято рішення передачі об'єкта в операційну оренду;

- переведення зі складу запасів, у випадку якщо об'єкт утримувався з метою його продажу в

минулому звітному періоді і щодо яких управлінський персонал приймає рішення про утримання з метою передачі його в операційну оренду чи з метою утримування для збільшення власного капіталу.

Для цілей обліку необхідним є поділ об'єктів у залежності від обраного методу оцінювання на звітну дату, адже національним стандартом запропоновано два основні підходи щодо оцінки інвестиційної нерухомості: за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації або об'єкти, що оцінюються на звітну дату за справедливою вартістю.

В залежності від обраної моделі оцінки на активи (ІН) буде нараховуватися амортизація (виникає необхідність розробки амортизаційної політики при виборі методу оцінки за первісною вартістю) і навпаки, при виборі методу оцінки за справедливою вартістю підприємство повинно контролювати зміну ринкової ціни на подібні активи (з метою здійснення їх переоцінки на звітну дату).

Для управлінських цілей важливою є інформація щодо мети, термінів утримання, місця розташування, вартістю та обсягів об'єктів інвестиційної нерухомості.

Керуючись нормами П(С)БО 32, розрізняють утримання з метою передачі в операційну оренду та/або збільшення власного капіталу. Останнє можливе при здійсненні переоцінки активів.

Щодо місця розташування інвестиційної нерухомості ми запропонували показник наявності високої, помірної, низької та повної відсутності ділової активності, оскільки нерухомість може відрізнитись внаслідок розміщення на достатньо відмінних за географічною ознакою територіях, але бути близькими за економічним призначенням та соціальними функціями, в залежності від рівня розвитку економічно-ділової активності конкретних географічних територій. Так, можна зауважити, що ІН на центральних вулицях мегаполісів належатиме до об'єктів розташованих у зоні високої ділової активності. І навпаки, розташовані об'єкти в економічно — нерозвинених регіонах, зокрема в місцевостях, де відсутні суб'єкти господарської діяльності, низький рівень життя населення, низький середньостатистичний середньомісячний дохід працівника, низький рівень зайнятості, належатимуть до інвестиційної нерухомості розташованої в зоні повної відсутності ділової активності.

## 5. Висновки

Вище сказане дає підстави зробити висновок, що класифікація є одним із методів пізнання, без неї неможливо вивчити різноманіття досліджуваних об'єктів, зокрема інвестиційної нерухомості, вона дозволяє систематизувати знання щодо цих активів, встановити відмінності між видами, що виділяються за різними ознаками. Правильно складена комплексна класифікація відображає закономірності надходження, визнання, оцінки та використання об'єктів інвестиційної нерухомості та ін., розкриває зв'язки, допомагає зорієнтуватися в будь-якій їх множині, служить основою для правильного, економічно — обґрунтованого управління такими об'єктами. Тому вдало здійсненна класи-



фікація об'єктів інвестиційної нерухомості має важливе значення для процесу управління як в теоретичній, так і в практичній його площині.

Нами запропонована класифікація інвестиційної нерухомості за допомогою особливих ознак, які притаманні даним об'єктам серед іншої нерухомості, кожна із наведених характеристик має практичне значення і може бути використана в системі бухгалтерського обліку та при здійсненні аналізу стану, вартості, використання та інших ознак. Ми пропонуємо здійснювати класифікацію об'єктів інвестиційної нерухомості за такими ознаками: за групами, за способом надходження, за соціально – економічним призначенням, за галуззю використання, за належністю, за метою утримання, за правовим визнанням, за методом оцінювання, за джерелами фінансування, за терміном утримання, за місцем розташування, за вартістю (1 м<sup>2</sup>/грн.), за обсягами.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бельх Л. П. Формирование портфеля недвижимости. / Л. П. Бельх. – М. : Финансы и статистика, 1995.

2. Моніторинг ринку офісної нерухомості: монографія / А. А. Азарян; Донецький національний університет імені М. Туган – Барановського. – Донецьк : Вебер, 2008. – С.100.

3. Оценка стоимости недвижимости / [Грибовский С. В., Иванова Е. Н., Львов Д. С. и др.] – М. : ИНТЕРРЕКЛАМА, 2003.

4. Пазинич В. І. Оцінка об'єктів нерухомості: навч. пос. / В. І. Пазинич, Л. А. Свистун – К. : Цент учбової літератури, 2009. – 434 с.

5. Посібник з оцінки бізнесу в Україні / [за ред. Я. І. Маркуса]. – К. : Міленіум, 2002.

6. Пучковская И. И. Ипотека: залог недвижимости / И. И. Пучковская – Х. : Консул, 1997.

7. Фридман Дж. Алализ и оценка приносящей доход недвижимости / Фридман Дж., Ордуэй Н. ; [пер. с англ.] – М. : Дело, 1997.

8. Харрисон Г. С. Оценка недвижимости / Харрисон Г. С. ; [пер. з англ.] – М. : РИО Мос-обполиграфиздат, 1994.

9. Экономика недвижимости / [под ред. В. И. Ресина]. – М. : Дело, 1999.

УДК: 657.1:331.5

**Боднар Л. Р., Медвідь Л. Г.**

## **ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА У ДЕРЖАВНОМУ ЦЕНТРІ ЗАЙНЯТОСТІ: ПРИНЦИПИ ТА МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ**

*Анотація.* Визначено основні засади формування облікової політики у Державному центрі зайнятості як виконавчій дирекції Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття.

*Ключові слова:* облікова політика, принципи, методика, Державний центр зайнятості.

**Bodnar L., Medvid L.**

## **REGISTRATION POLICY IN STATE CENTER OF EMPLOYMENT: PRINCIPLES AND FORMING METHODOLOGY**

*Summary.* The aim of the article is determination of basic principles of forming of registration policy in the State center of employment as an executive management of Fund of obligatory state social security in case of unemployment.

*Keywords:* accounting policies, principles, methods, State Employment.

### **1. Вступ**

В Україні чітко простежується головна тенденція подальшого реформування бухгалтерського обліку як у сфері підприємництва, так і в неприбуткових організаціях та бюджетних установах.

Особливого значення у розвитку бухгалтерського обліку набуває формування облікової політики як його невід'ємної складової.

Проте відсутність єдиного підходу до визначення облікової політики для неприбуткових

організацій та бюджетних установ призводить до формального і вузькоспрямованого реформування бухгалтерського обліку в державному секторі економіки.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання облікової політики на підприємствах розглянуто у наукових працях Р. А. Алборова, В. П. Астахова, П. С. Безруких, П. Є. Житного, С. А. Ніколаєвої, С. Пушкаря, Л. З. Шнейдмана, Ф. Ф. Бугинця, В. В. Сопка та інших вчених. Проте методичні та організаційні аспекти формування облікової політики у Державному центрі зайнятості (надалі – ДЦЗ) практично не розроблені.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті – визначити основні методичні й організаційні засади щодо формування облікової політики у Державному центрі зайнятості як виконавчій дирекції Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття (надалі – Фонд) з урахуванням його статусу, принципів та специфіки діяльності.

## 4. Виклад основного матеріалу

Основні засади відносно побудови та висвітлення облікової політики на підприємствах, в організаціях та установах України визначило Міністерство фінансів України у листі від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 "Про облікову політику" [3]. У листі вказано:

- що входить у компетенцію власника підприємства чи органу, який уповноважений управляти державним майном та корпоративними правами держави, є формування облікової політики;

- які основні питання, що стосуються методів оцінки, доцільно відобразити під час формування облікової політики;

- за яких умов передбачається внесення змін до облікової політики.

Варто звернути увагу на поділ облікової політики залежно від рівня її формування. Так, Ф. Ф. Бугинець і Н. М. Малюга зазначають, що в Україні облікова політика формується з урахуванням двох рівнів:

1) макрорівень – це політика стосовно розвитку бухгалтерського обліку, яку визначають державні органи у формі прийнятих законодавчих актів, які затверджують урядові структури.

2) мікрорівень – кожне підприємство на основі чинних законодавчих актів формують власну облікову політику, щоб забезпечити надійність фінансової звітності, у вигляді внутрішнього нормативного документа [1, с. 117].

Українські вчені М. С. Пушкар [4, с. 21], А. А. Пилипенко та В. І. Отенко [2, с. 132] також виділяють два рівні облікової політики: перший – політика державних органів щодо розвитку обліку та другий – політика конкретного підприємства.

Облікову політику у Державному центрі зайнятості слід формувати як і на будь-якому підприємстві, з урахуванням, насамперед, статусу та особливостей діяльності Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття. Вивчивши практику діяльності Фонду, ми встановили, що бухгалтерський облік у

виконавчій дирекції Фонду Державному центрі зайнятості – ведеться як у бюджетній установі, бо діяльність Фонду здійснюється своєю за рахунок частини коштів, які надходять у вигляді єдиного соціального внеску на рахунки Державного казначейства України. Хоча, згідно із ст. 8 Закону України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття", фонд є цільовим централізованим страховим фондом, некомерційною самоврядною організацією, якій присвоєно під час реєстрації у встановленому законодавством порядку ознаку неприбутковості. Своєю чергою, Державний центр зайнятості, як виконавча дирекція Фонду, є головним розпорядником цих коштів. Можна стверджувати, що Фонд не є бюджетною установою, але надання Фондом соціальних послуг гарантує держава. Тому на нього поширюється нормативно-правове законодавство щодо бюджетних установ та організацій.

Ці обставини впливають на методичні та організаційні підходи щодо формування облікової політики у Державному центрі зайнятості.

Розробляючи політику у ДЦЗ, варто враховувати принципи, які покладені в основу державної політики у сфері соціального страхування населення та на яких ґрунтується система соціального страхування на випадок безробіття. Це такі принципи:

- єдності системи державного соціального страхування населення, що гарантується дотриманням єдиного порядку формування та виконання бюджету, веденням бухгалтерського обліку та звітності, єдиної правової бази, єдиного регулювання бюджетних відносин;

- збалансованості, що передбачає відповідність обсягів надходжень за звітний період та повноважень на здійснення видатків Фонду;

- повноти, що забезпечується відображенням всіх надходжень та видатків бюджетів, здійснюваних згідно з чинним законодавством;

- обґрунтованості, що забезпечується формуванням планових показників у проектах кошторисів щодо надходжень і видатків Фонду відповідно до нормативно-правових актів та макропоказників економічного і соціального розвитку держави;

- цільового використання коштів, який визначений їх бюджетним призначенням відповідно до кодів економічної класифікації видатків;

- плановості, що покладений в основу формування бюджету на відповідний рік з урахуванням показників минулого звітного періоду;

- законності, що визначає порядок формування та використання коштів на основі нормативно-правових актів, дотримання яких є обов'язковим;

- відповідальності, який передбачає, що на осіб, відповідальних за формування та використання фінансових ресурсів Фонду у випадку бездіяльності, покладається відповідальність, визначена законодавством.

Зауважимо, що з урахуванням специфіки діяльності виконавчої дирекції Фонду та його робочих органів на формування облікової політики ДЦЗ істотно впливають такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма господарювання;
- фінансове забезпечення Фонду та його виконавчих органів;
- закріплений рівень розпорядника коштів за виконавчою дирекцією та робочими органами Фонду;
- специфіка діяльності Фонду, яка визначена законодавчо, а також впливає на порядок організації та ведення облікового процесу;
- організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів;
- формування коштів Фонду та їх розподіл і використання згідно із кошторисними призначеннями з урахуванням економічної класифікації видатків;
- стан нормативно-правового забезпечення;
- рівень кваліфікації кадрів;
- система інформаційного забезпечення.

Оскільки фонди державного соціального страхування в Україні не обмежені у виборі організаційних питань побудови обліку, то їх також треба чітко визначити у обліковій політиці Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття. Це питання, що стосуються:

- 1) форми організації бухгалтерської служби: централізованої, децентралізованої, змішаної;
- 2) форми бухгалтерського обліку: меморіально-ордерної, журнальної, автоматизованої;
- 3) технології обробки облікової інформації: ручної, із застосуванням комп'ютерної техніки;
- 4) форм облікових документів: перелік типових уніфікованих чи форм документів розроблених самостійно;
- 5) правил документообігу: затвердження термінів формування та подання документів;
- 6) порядку та термінів проведення інвентаризації;
- 7) розроблення робочого плану рахунків;
- 8) організації та побудов внутрішнього контролю;
- 9) затвердження переліку осіб, що мають право підпису документів та матеріально-відповідальних осіб.

Розглянемо основні аспекти щодо організації бухгалтерського обліку у ДЦЗ:

- 1) бухгалтерський облік в установах державної служби зайнятості, які мають статус юридичної особи, повинна вести бухгалтерська служба (відділ бухгалтерського обліку або головний бухгалтер), який очолює начальник відділу або головний бухгалтер, підпорядковані безпосередньо директору;
- 2) обов'язки та завдання головного бухгалтера повинні визначатися нормативно-правовими актами, розробленими відповідно до вимог ч.7 ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 01.07.1999 р. № 996-XIV [5], Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженим наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 року № 336 та Довідником типових професійних характеристик посад держав-

них службовців, який затвердило Головне управління державної служби України наказом від 01.09.1999 року № 65;

3) склад бухгалтерії повинен встановлюватися штатним розписом, а обов'язки кожного працівника бухгалтерського підрозділу регламентуються відповідними посадовими інструкціями;

4) бухгалтерський облік має вестись відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, зокрема з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності (промислова версія ППП «Бухгалтерія») у межах єдиної інформаційно-аналітичної системи державної служби зайнятості;

5) фінансову звітність повинні складати та подавати відповідним користувачам у обсязі та в строки, встановлені чинним законодавством;

6) поточний контроль повинен здійснюватися за:

- дотриманням бюджетного законодавства, якщо підприємство бере на себе бюджетні зобов'язання, їх реєстрації в органах Державної казначейської служби та здійсненням платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

- правильністю зарахування та використання власних надходжень Фонду;

- веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової та бюджетної звітності бухгалтерськими службами, які підпорядковані ДЦЗ;

7) інвентаризацію активів і зобов'язань повинна виконувати постійно діюча інвентаризаційна комісія з працівників центру зайнятості перед складанням звітності та в інших випадках, передбачених законодавством;

8) необхідно забезпечити зберігання, оформлення та передавання до архіву оброблених первинних документів і облікових реєстрів, які є підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій ДЦЗ та його робочих органів і формування звітності, а також звітних документів;

Облікова політика ДЦЗ повинна ґрунтуватися на таких методичних засадах:

- для відображення господарських операцій та складання фінансової звітності застосовується робочий План рахунків з додатковою системою субрахунків, розроблений відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 114 (зі змінами та доповненнями) з урахуванням операцій, що відображають особливості діяльності Фонду;

- для того, щоб забезпечити безперервність відображення операцій і достовірне оцінювання активів, зобов'язань і видатків у бухгалтерському обліку, потрібно використовувати меморіальні ордери та реєстри аналітичного обліку відповідно до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженої наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68 (зі змінами та доповненнями) з урахуванням особливостей діяльності Фонду;

- для відображення достовірної інформації про господарські операції та результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами, слід застосовувати як єдині форми первинних документів, регламентовані Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом МФУ від 24.05.1995 року № 88 (зі змінами та доповненнями), так і документи, створені в системі служби самостійно;

- оприбуткування та взяття на облік матеріальних цінностей повинно здійснюватися згідно з вимогами Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом ДКУ від 17.07.2002 року № 64, та Інструкції з обліку запасів бюджетних установ, затвердженої наказом ДКУ від 08.12.2000 року № 125 (зі змінами та доповненнями);

- списання майна (необоротних активів, крім незавершеного капітального будівництва, та запасів) з балансу ДЦЗ та його робочих органів повинно здійснюватися відповідно до вимог Типової інструкції про порядок списання майна бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 29.11.2010 р. № 447.

Відповідно до частини третьої ст.56 Бюджетного кодексу України Кабінет Міністрів затвердив своєю постановою від 26.01.2011 р. за № 59 «Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» у якому визначено, що бухгалтерська служба бюджетної установи веде бухгалтерський облік згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набувають чинності з 1 січня 2013 року. На нашу думку, Державна служба зайнятості повинна увідповіднити свої нормативні документи до вищезазначеної постанови. А це також має бути відображено в обліковій політиці Фонду.

## **5. Висновки**

Отже, формуючи облікову політику в ДЦЗ та його робочих органах, необхідно враховувати

офіційний статус Фонду, принципи діяльності фондів соціального страхування в Україні, специфіку діяльності Фонду, порядок формування його коштів та їх не використання в умовах чинного нормативно-правового законодавства.

Визначені принципи діяльності Фонду, фактори що стосуються організації та методики бухгалтерського обліку у виконавчій дирекції та його робочих органах, надалі стануть основою для формування наказу про облікову політику в Державному центрі зайнятості.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / [Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга] ; за редакцією Ф. Ф. Бутиця. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 512 с.

2. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко – Харків : ВД "Інжек", 2005. – 423 с.

3. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України : від 21.12.2005 р. №31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://www.rada.com.ua>.

4. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня д-ра екон. наук : 08.06.04 / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2000. – 31 с.

5. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

## МОЖЛИВІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ РИБОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*Анотація.* Розглянуто зміст основних методів обліку витрат та можливості їх використання рибогосподарськими підприємствами.

*Ключові слова:* методи обліку витрат, витрати

Borovyk O.

## POSSIBILITY OF THE USE OF METHODS OF ACCOUNT OF CHARGES RIBOGOSPODARSKIMI ENTERPRISES IS IN MODERN TERMS OF MENAGE

*Summary.* The article is appointed maintenance of basic methods of account of charges and possibility of their use is considered by fishnery enterprises.

*Keywords:* methods of account of charges, expense.

### 1. Вступ

Рибництво є напрямком сільського господарства країни, одним із основних завдань якого є забезпечення задоволення населення рибною продукцією. Специфіка діяльності рибогосподарських підприємств, сезонний характер виробництва, залежність від природно-кліматичних умов, наявності постійних ризиків у втраті продукції, постійне зростання матеріальних витрат, тривалість виробничого процесу та неможливість вплинути на наведені фактори, для більшості виробників не забезпечує одержання прибутків і призвело до погіршення фінансового стану підприємств. Тому одним із способів досягнення позитивного результату господарської діяльності є побудова оперативної та гнучкої облікової системи, що забезпечуватиме керівництво підприємства необхідною інформацією, і перш за все, яка стосуватиметься витрат та дасть змогу оперативно управляти ними.

Система управління витратами — це доволі складний процес, який охоплює управління всією діяльністю підприємства, що потребує вичерпної, достовірної та оперативної інформації про витрати. Дану функцію виконуватиме правильно налагоджений облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, тому вибір методу обліку витрат, який враховуватиме технологічні та організаційні особливості рибництва матиме значний вплив на ефективність управління в цілому.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

У розробку питань методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств вагомий внесок зробили

вітчизняні вчені: Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Вдовенко, Ю. Я. Литвин, М. Ф., Огійчук, О. В. Олійник, В. В. Сопко, Хомин П.Я. та інші; зарубіжні дослідники: В.Ф. Палій, А.Ш. Маргуліс, А.А. Стогов, та інші. Водночас слід зазначити, що в економічній літературі ряд питань із визначення понять методів обліку витрат, способів калькулювання собівартості продукції, сфери їх застосування залишаються дискусійними і потребують подальшого дослідження, відповідно до вимог сучасних до облікових систем.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження виступає аналіз основних підходів щодо методів обліку витрат, що визначені у спеціальній літературі, їх узагальнення та відбір найбільш придатних для використання рибогосподарськими підприємствами.

### 4. Виклад основного матеріалу

Система обліку витрат за будь-яких умов залежить від вибору об'єктів витрат та об'єктів калькулювання. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням), витрат [1]. Більшість науковців наводять основні фактори про необхідність враховувати при виборі об'єктів витрат: особливості технології виробництва, тип організації виробництва, асортимент продукції, виробничий цикл, управління підприємством, склад незавершеного виробництва а також вимоги оперативного управління виробництвом [2, 3, 4]. З поняттям об'єкту обліку витрат тісно пов'язане поняття методу обліку витрат.

Облік витрат і калькулювання складається з двох взаємопов'язаних етапів:

1) організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво між об'єктами обліку;

2) калькулювання собівартості продукції, що полягає у обчисленні собівартості виробів та одиниць продукції.

Нормативні документи з обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, а також спеціальна література, не дають чіткого поняття методів обліку витрат і калькулювання, між тим існує загальний підхід до трактування цих понять. Він полягає в побудові аналітичного обліку витрат на виробництво, у виборі принципів класифікації – витрат, номенклатури об'єктів обліку витрат (виробів, замовлень, процесів обробки, місць виникнення витрат), методів розподілу на собівартість незавершеної, готової, реалізованої продукції і погашення витрат шляхом їх прямого віднесення на фінансовий результат [5]. Кожне підприємство виходячи з методу обліку витрат обирає метод калькулювання.

Варто звернути увагу, що хоч у науковій літературі не проводять розмежування категорій "метод обліку витрат" і "метод калькулювання", на практиці їхнє застосування часто не збігається. Бувають випадки, коли один метод обліку витрат доповнюється при калькулюванні іншими методами. Точку зору, що метод обліку витрат виробництва і метод калькулювання є поняттями відмінними підтримує І. А. Басманов, А. Н. Петрик, В. В. Сопко [6]. Хоча в більшості випадків даний термін з'єднано в "метод обліку витрат і калькулювання".

Слід зазначити відсутність спільної думки у вчених щодо питання калькулювання собівартості продукції та класифікації методів обліку витрат, більшість з яких чіткого розмежування даних понять не надає. Так, І.А. Басманов методом калькулювання вважає "...науково-обґрунтоване обчислення собівартості визначеної продукції (її одиниці або частини) об'єднання, його підрозділів і процесів з метою управління виробництвом, економічного обґрунтування цін, планових показників і проектних рішень...". Ф.Ф. Бутинець під методом обліку виробничих витрат та калькулювання розуміє "... сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць ..." [5].

Ми погоджуємось з думкою А. Ш. Маргуліса, що такі способи не можуть і не повинні зводитись у ранг самостійних методів. Відрив методу калькулювання від методу обліку витрат, а тим більше підміна методу як підходу до виявлення та вивчення витрат на економічній основі варіантом технічного розрахунку, означає збіднення калькуляційного процесу, штучне його відокремлення від облікової бази [6].

За можливістю організації аналітичного обліку витрат виробництва методи обліку виробничих витрат умовно поділяють на 2 групи:

- базуються на веденні обліку витрат по виробу, його частині, групі виробів;
- базуються на веденні обліку витрат за технологічними процесами.

Усі групування витрат призначені для прийняття рішень, але ситуації, які виникають у процесі виробництва, не можуть бути покладені в типову систему обліку. Рибництво – це складний біотехнічний процес, який характеризується високим рівнем ризику при одержанні продукції і можливістю управління процесом, сформованим з декількох самостійних, але взаємопов'язаних стадій вирощування рибопосадкового матеріалу до товарної риби. Стадією виробництва є технологічно закінчена частина виробничого процесу, яка характеризується змінами, що обумовлюють перехід його в інший якісний стан [7].

Втім, не дивлячись на їх різноманіття, теорією та практикою вироблені загальні підходи до вибору методів обліку та калькулювання собівартості продукції. Обґрунтована номенклатура об'єктів калькулювання є неодмінною умовою достовірності калькуляцій. Біотехнічний процес дозволяє поєднати об'єкт обліку з об'єктом калькулювання, тобто групою однорідних продуктів рибництва. Значний вплив на різноманітність об'єктів, доцільність їх визначення буде відігравати система господарства рибогосподарського підприємства - повносистемні господарства, у яких здійснюються всі стадії розведення і вирощування риби, від отримання ікри до товарної продукції, або неповносистемні, які спеціалізуються на вирощуванні рибопосадкового матеріалу чи нагульні, які спеціалізуються на вирощуванні товарної риби із придбаного рибопосадкового матеріалу в інших господарств [8].

Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. [9]. Окрім того, дані виробничого обліку є основною калькулювання собівартості одиниці продукції, у зв'язку з чим важливим є правильний вибір калькуляційної одиниці. У рибництві об'єкти калькулювання можуть бути проміжними та кінцевими, але лише у повносистемних господарствах. Кінцевим об'єктів калькулювання є кінцевий продукт, товарна риба, призначена для реалізації. Об'єкти калькулювання нерозривно пов'язані з відповідними калькуляційними одиницями, які є одиницями виміру калькуляційного об'єкта, які з врахуванням специфіки технологічного процесу повносистемних рибогосподарських підприємств наведено в табл. 1.

**Технологічний процес, об'єкти калькулювання та калькуляційні одиниці повносистемних  
рибогосподарських підприємств**

| Технологічний процес                 |  | Об'єкт калькулювання                 | Калькуляційна одиниця |
|--------------------------------------|--|--------------------------------------|-----------------------|
| Переділ                              | Стадії вирощування                             |                                      |                       |
| 1. Вирощування посадкового матеріалу | 1. Вирощування мальків                         | Риби-плідники, ікра, личинка, мальок | 1 тис. шт.            |
|                                      | 2. Вирощування цьоголіток                      | Цьоголітка                           | 1 ц продукції         |
|                                      | 3. Утримування цьоголіток у зимувальних ставах | Однолітка                            | 1 ц продукції         |
| 2. Вирощування товарної риби         | 4. Вирощування річняків до товарної маси       | Двухлітка<br>Товарна риба            | 1 ц продукції         |

Традиційно, залежно від об'єкта обліку витрат, визначаються такі основні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції: позамовний, попередільний, нормативний [10]. На неповносистемних господарствах прийнятним буде метод обліку витрат за групами виробів, у якості яких будуть виступати відповідні групи риб, якщо у підприємства є декілька ставків з різною спеціалізацією, або за технологічним процесом у цілому, якщо підприємство має один ставок і займається виключно дорошуванням риби до товарної продукції.

До вибору методу обліку витрат виробництва на повносистемних господарствах слід підходити значно виваженіше, що пояснюється значно складнішою організацією та технологією виробництва. Повносистемне рибницьке господарство є великими технологічними виробництвами, які складаються зі значної кількості підрозділів, в кожному з яких продукція проходить відповідну стадію обробки (вирощування). Собівартість продукції, випущеної кожною наступною рибдільницею буде складатися з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів попередньої стадії.

Отже, для забезпечення завдань, що виконуються до методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повносистемним рибогосподарським підприємствам доцільно застосовувати метод обліку витрат за технологічними процесами (по передільний), що пояснюється:

1. Однорідністю вихідного матеріалу.
2. Вибором етапів вирощування в умовах безперервного технологічного процесу або ряду послідовних виробничих процесів (кожний з яких або група яких складають самостійний переділ).

3. Обліком витрат за переділом загалом. У ролі об'єкта калькулювання буде виступати вікова категорія риби (групи риб), об'єднані за ознакою однорідності, у ролі об'єкта обліку – стадія вирощування в розрізі виробничих дільниць.

4. Наявністю переліку окремих біотехнічних процесів, які закінчуються одержанням закінченого продукту. У рибництві об'єкт обліку, утворений на певній стадії, або навіть і до закінчення стадії (товарна риба, реалізована у момент наявності покупця) може бути об'єктом реалізації і, відповідно, калькулювання.

5. Наявністю у кожній віковій групі своїх особливостей вирощування.

Певним недоліком застосування виключно попередільного методу на рибогосподарських підприємства буде відсутність поточного контролю за дотриманням норм витрат. Взагалі, в практиці застосування тільки одного методу обліку витрат і калькулювання є майже неможливим, як правило, вони застосовуються у поєднанні з іншим. Цей недолік у господарствах можна ліквідувати при застосуванні попередільного методу обліку витрат на виробництво з використанням елементів нормативного методу. Він найбільш прогресивний, оскільки передбачає щоденне виявлення відхилень від норм усіх видів витрат на виробництво.

### 5. Висновки

Таким чином, використання елементів нормативного методу обліку витрат сприятиме своєчасному виявленню економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, зокрема зміни погодних умов, наявності кисню у воді, виникнення захворюваності риб, недотримання якості кормів, потрапляння у стави шкідливих речовин, тощо.

Використання елементів нормативного методу рибогосподарськими підприємствами буде базою для здійснення відповідного контролю та аналізу витрат на виробництво, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням і вдосконаленням норм, виявлення невикористаних резервів для підвищення ефективності процесу виробництва.

Враховуючи попередній досвід, вітчизняні підприємства застосовують лише методи обліку витрат, орієнтовані на облік повних витрат, основним завданням яких є контроль за дотриманням норм витрат за кожним видом продукції, але сучасні вимоги вимагають переходу до методів обліку витрат, орієнтованих на ринок, які базуються на основі обліку неповних витрат та спрямовані на удосконалення системи управління витратами. Певними факторами, що стримують застосування методів обліку і калькулювання за неповними витратами на даному етапі є: відсутність чітко розробленої класифікації витрат на постійні та змінні, відповідної методичних рекомендацій

щодо організації обліку витрат та формування собівартості продукції.

На основі проведеного дослідження можливостей застосування методів обліку витрат, слід відмітити, що на кожному рибогосподарському підприємстві система обліку витрат і калькулювання має формуватися з врахуванням технологічно-організаційних особливостей господарства, задоволення, як запитів керівництва, так і забезпечення облікових функцій. У подальшому вбачаємо за доцільне досліджувати питання пов'язані із впровадження у практику рибогосподарських підприємств сучасних систем обліку калькулювання.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. П(с)БО 16 "Витрати" : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 1999 р. № 318.

2. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник для студентів : курс лекцій / Ф. Ф. Бугинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук – Житомир: ПП "Рута", 2000. – 448 с.

3. Нападівська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападівська – Д. : Наука і освіта, 2000. – 355 с.

4. Стогов А. А. Бухгалтерський учет в рыбной промышленности / А. А. Стогов, Б. И. Орлов – М. : Пищевая промышленность, 1979, – 488 с.

5. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. / И. А. Басманов. – М. : Финансы и статистика, 1973. – 296 с.

6. Калькуляция себестоимости в промышленности : учебник / [под ред. А. Ш. Маргулиса]. – М. : Финансы, 1980. – 288 с.

7. Вдовенко Н. М. Бухгалтерський облік у рибництві: особливості формування облікової політики: навч. посібник / Н. М. Вдовенко. – К. : ЗАТ "Дорадо", 2007. – 327 с.

8. Гринжевський М. В. Економічна ефективність вирощування товарної риби за трилітнього циклу / М. В. Гринжевський, А. В. Пекарський. – К. , 2000. – 165 с.

9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств затверджені наказом Мінагрополітики України № 132 від 18.05.2001 р.

10. Корецький М. Х. Управлінський облік: навч. посібник / М. Х. Корецький, Н. В. Дачій, Л. В. Пельтек. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.

УДК 658.

Бутко А. Д., Пташник А. М.

## ЩОДО ПИТАННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація.* У статті розкрито сутність власного капіталу та визначено значимість управління власним капіталом у процесі господарської діяльності підприємств та запропоновано шляхи удосконалення управління власним капіталом.

**Ключові слова:** власний капітал, прибуток, система управління

Butko A., Ptashnyk A.

## ON THE QUESTION OF THE OWN CAPITAL MANAGEMENT ENTERPRISE

*Annotation.* The article reveals the essence of equity and determined the significance own capital management during the economic activities of enterprises and suggests ways of improvement of private capital.

**Keywords:** equity, income, management system.

### 1. Вступ

Умови розвитку національної економіки України створили об'єктивну необхідність розроблення та обґрунтування нових підходів та інструментарію

управління структурою капіталу підприємства з метою її оптимізації.

Структура капіталу, що використовується підприємством, визначає багато аспектів не тільки



фінансової, але й операційної та інвестиційної його діяльності, активно впливає на кінцеві результати цієї діяльності, зокрема на коефіцієнт рентабельності активів та власного капіталу, тобто впливає на рівень економічної та фінансової рентабельності підприємства, визначає систему коефіцієнтів фінансової стійкості та платоспроможності й остаточно формує співвідношення у ступенях прибутковості та ризику в процесі розвитку підприємства.

Власний капітал є ключовим інвестиційним показником. Цьому показнику приділяють особливу увагу, оскільки він найкраще характеризує результативність діяльності підприємства. Крім того, велике значення відіграє величина власного капіталу при ухваленні рішень в області інвестування, планування, при складанні кошторисів, координуванні, оцінці і контролі діяльності підприємства.

Величина власного капіталу є показником, що комплексно характеризує ефективність діяльності підприємства. При його допомозі можна оцінити ефективність управління підприємством, оскільки отримання високого прибутку і достатнього рівня прибутковості багато в чому залежить від правильності і раціональності ухвалених рішень. Тому величину власного капіталу можна розглядати як один з критеріїв якості управління.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Проблеми формування капіталу та управління ним досліджували багато зарубіжних та українських економістів, зокрема І.Балабанов, І.Бланк, Р.Брейлі, Ю.Брігхем, С.Росс, В.Галанов, А.Ганієв, Р.Герасименко, І.Герціова, А.Гончаров, І.Зятковський, В.Ковальов, Р.Мертон, Є.Мних, Е.Нікбахт, Р.Слав'юк, Г.Стасюк, Є.Стоянова та інші науковці. Проте питанню підвищення ефективності використання власного капіталу не приділяється належної уваги.

Методологічною основою статті є загальноно теоретичні методи наукового пізнання, зокрема діалектичний метод, фундаментальні положення загальної економічної теорії та дослідження в галузі фінансів, кредиту.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Мета дослідження полягає в аналізі значимості величини власного капіталу в процесі господарської діяльності підприємств та розробці рекомендацій щодо управління власним капіталом підприємства, оскільки в даний момент загальноприйнятої методики аналізу власного капіталу в Україні не існує.

Поставлена мета обумовила необхідність вирішення ряду взаємозалежних завдань:

- розкрити сутність і зміст власного капіталу підприємства;
- виявити механізм формування власного капіталу на підприємстві;
- надати рекомендації з удосконалення й підвищення ефективності формування та управління власним капіталом підприємства.

## **4. Виклад основного матеріалу**

Власний капітал підприємства – це фінансові ресурси, які воно вкладає для організації та фінансування господарської діяльності. Нормою для

успішної, рентабельної роботи підприємства, його високої конкурентоспроможності на ринку є ситуація, за якої власний капітал становить більшу частину його фінансових ресурсів.

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, тому при його формуванні підприємству слід дотримуватися певних принципів, зокрема:

1) враховувати специфіку діяльності підприємства, а також перспективи його подальшого розвитку;

2) правильно визначити загальну потребу у власному капіталі, який буде спрямований на формування оборотних і позаоборотних активів підприємства;

3) забезпечити формування оптимальної величини власного капіталу;

4) намагатися мінімізувати витрати, що виникають у зв'язку з формуванням капіталу;

5) забезпечувати високий рівень ефективності функціонування підприємства, який реалізується шляхом збільшення величини власного капіталу [3].

Створюється підприємство з метою отримання прибутку і реалізувати цю мету воно може лише за умови збереження свого капіталу.

Утворюється власний капітал двома шляхами:

- внесенням власниками підприємства грошових коштів та інших активів;
- нагромадженням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами власний капітал поділяють на дві категорії:

- інвестований (вкладений або сплачений капітал);
- нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал – це сума простих та привілейованих акцій за їхньою номінальною (оголошеною) вартістю, а також додатково вкладений капітал, який також може бути поділений за джерелами утворення.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами [2].

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяють на:

- статутний капітал, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі господарюючих одиниць;
- додатковий капітал (не реєстрований) – це додатково вкладений капітал, резервний капітал та нерозподілений прибуток.

Функції статутного і додаткового капіталів різні. Статутний капітал – це первісне джерело інвестування і формування майна підприємства. На відміну від додаткового капіталу, статутний капітал забезпечує регулювання відносин власності та управління підприємством, його розмір не може бути меншим за встановлену законодавством суму. Статутний капітал – це зафіксована в установчих

документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства [6].

Управління формуванням структури власного капіталу, як складова управління загалом є системою принципів і методів розроблення та реалізацією управлінських рішень, пов'язаних із встановленням оптимальних параметрів його обсягу та структури [1].

Власний капітал підприємства є головним вимірником його ринкової вартості, що залежить як від об'єктивних чинників (масштабу цін в економіці країни і ряду макроекономічних показників), так і суб'єктивних чинників (наприклад, найпростішого – облікової політики підприємства). Цей показник, виступає як індикатор, оскільки, визначає обсяг його чистих активів. Простіше кажучи, управління капіталом – це вплив суб'єкта ринку (тобто підприємства) на об'єкт управління (тобто власний капітал) з метою ефективного та оптимального використання цього об'єкта для ведення господарської діяльності суб'єкта.

Управління капіталом, і власним зокрема, спрямоване на вирішення таких основних завдань [1, 4]:

- 1) формування достатнього обсягу капіталу, що забезпечить необхідні темпи економічного розвитку підприємства;
- 2) оптимізація розподілу сформованого капіталу за видами діяльності та напрямками використання;
- 3) забезпечення умов досягнення максимальної доходності капіталу при запланованому рівні фінансового ризику;
- 4) забезпечення мінімізації фінансового ризику, пов'язаного з використанням капіталу, при запланованому рівні його доходності;
- 5) забезпечення постійної фінансової рівноваги підприємства у процесі його розвитку;
- 6) забезпечення достатнього рівня фінансового контролю над підприємством з боку його засновників;
- 7) забезпечення достатньої фінансової гнучкості підприємства;
- 8). оптимізація обігу капіталу;
- 9) забезпечення своєчасного реінвестування капіталу.

Процес управління структурою власного капіталу ґрунтується на певному механізмі, який є системою основних елементів та функцій, що регулюють процес розроблення та реалізації управлінських рішень у цій галузі.

Ефективність діяльності значною мірою залежить від рівня розвитку та вдосконалення системи управління власним капіталом. Управління власним капіталом суб'єктів господарювання тісно пов'язане із прийняттям управлінських рішень, оскільки його величина та динаміка є важливими критеріями для встановлення їхньої оптимальності [5]. Капітал завжди є необхідним атрибутом діяльності – від моменту створення підприємства до його ліквідації або реорганізації. В свою чергу, управління власним капіталом передбачає вплив на його обсяг і структуру, а також джерела формува-

ння з метою підвищення ефективності його використання.

Налагоджений механізм управління капіталом передбачає: чітку постановку цілей і завдань управління капіталом, а також контроль за їх дотриманням у плановому періоді; удосконалення методики визначення й аналізу ефективності використання усіх видів капіталу; розроблення напрямків оптимізації процесу управління капіталом, а також їхнього аналізу і запровадження; розроблення методики оперативного управління високоліквідними обіговими активами; розроблення загальної стратегії управління капіталом; використання у процесі управління економічних методів і моделей, зокрема під час аналізу і планування; орієнтацію на використання внутрішніх важелів впливу на процес управління капіталом.

Саме власний капітал є головною силою ефективного функціонування суб'єкта діяльності, ефективно управління яким зумовлює перспективу розвитку господарської одиниці, тому докладнішого розгляду потребує оптимізація структури капіталу.

Аналіз літературних джерел дав змогу зробити висновки, що методику оптимізації структури власного капіталу доцільно побудувати у три етапи [1]:

1. Здійснення фінансового аналізу структури власного капіталу.
2. Визначення інтегрованих шляхів оптимізації структури власного капіталу.
3. Створення ефективної концепції збереження власного капіталу.

Виходячи із визначення власного капіталу як загальної вартості майна підприємства, можна зауважити, що реальну вартість не завжди можна визначити кількісно, зокрема за інших рівних умов, вартість компанії, що є відомим трендом, вища, а отже, вищою буде і вартість її майна [1, 6]. З іншого боку, за наявності на підприємстві власного інтелектуального капіталу його вартість (вартість розроблення та виконання досліджень) не завжди відповідає ринковій вартості (конкурентні переваги, які надасть підприємству це розроблення). Тож оцінка реальної ринкової вартості власного капіталу підприємства є першим кроком до ефективного управління ним. Під час визначення оптимальної частки власного капіталу у структурі капіталу підприємства, враховуючи функціональне призначення власного капіталу, на мікрорівні можна виділити його позитивні риси:

- простота залучення використання (під час вирішення питання щодо збільшення обсягу власного капіталу або щодо напрямів його використання рішення приймає підприємство без участі будь-яких інших суб'єктів господарювання);
- вища дохідність та здатність генерувати прибуток (під час використання власного капіталу немає потреби сплачувати відсотки за кредитом);
- підвищення конкурентостійкості підприємства (наявність значної частки власного капіталу збільшує його платоспроможність та фінансову стійкість, що надає певних конкурентних переваг та статусу перед клієнтами та партнерами) [6].

Проте використання підприємствами лише власного капіталу має і негативні риси:

- обсяг власного капіталу обмежений, тому підприємство може втратити можливість розширення діяльності та збільшення рентабельності за рахунок залучення позикових коштів за допомогою ефекту фінансового левериджу;

- часто власний капітал, залучений із зовнішніх джерел, має вищу вартість, порівняно з позиковим капіталом [6].

Тому одним із основних питань управління власним капіталом підприємства є визначення оптимальної структури капіталу, тобто такого співвідношення власних і позикових коштів, яке забезпечує максимізацію ринкової вартості компанії.

Враховуючи динамічність зовнішнього середовища та підвищення конкуренції, часто основною метою підприємства є не збільшення власного капіталу, а його збереження. Необхідність забезпечення власного капіталу на визначеному рівні відобразилась у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку у вигляді концепції збереження власного капіталу, що орієнтована на забезпечення безперервності господарської діяльності підприємства. Одним із показників збереження власного капіталу є показник "чисті активи", який визначається як різниця між активами підприємства та обсягом його зобов'язань. Подібним чином деякі автори визначають власний капітал підприємства [7]. Варто зазначити, що управління формуванням, використанням та збереженням власного капіталу є основним у системі менеджменту і існує навіть на малих підприємствах, а от питання визначення ринкової вартості компанії, дієвості її фінансово-господарської діяльності та формування оптимальної структури капіталу зазвичай виникають лише на великих підприємствах.

Відповідно до концепції збереження власного капіталу, таке управління доцільне у разі, коли підприємство перебуває у кризовому стані. Результатом управління капіталом повинна бути розроблена підприємством на основі власного досвіду із врахуванням теоретичних узагальнень, наведених в економічній літературі, система показників стану і використання капіталу, наприклад: співвідношення власного, позиченого і залученого капіталу; норматив власного обігового капіталу; опора фінансового важеля (фінансовий леверидж) тощо.

В сучасних умовах господарювання виникає необхідність передбачення стану власного капіталу в ближній чи далекій перспективі. Тому для цього необхідно застосовувати такі методи моде-

лювання: визначення і оцінка кореляційної залежності, порівняння, групування, графічні методи, регресійний, дисперсійний, багатофакторний кореляційно-регресійний аналіз, трансформаційний, сучасний факторний аналіз, рангова кореляція, канонічна кореляція, часткова кореляція, коваріаційний метод, спектральний метод та ін.

## 5. Висновки

В умовах ринкової економіки в Україні процеси, що пов'язані з вдосконаленням системи управління капіталом підприємства, зокрема його формування та використання, набувають особливого значення, оскільки створення та розвиток необхідної фінансової ресурсної бази є важливою умовою сталого економічного зростання.

Отже, під час розроблення фінансової політики підприємства потрібно вибрати таку структуру капіталу, яка за найнижчої вартості капіталу дасть змогу збільшити ринкову вартість економічної одиниці. Оптимальною є така структура капіталу, яка дасть змогу звести до мінімуму середньозважену вартість капіталу і, водночас, підтримати кредитну репутацію підприємства на рівні, який сприяє залученню нових капіталів на прийнятних умовах.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И. А. Управление капиталом : учебный курс / И. А. Бланк – К. : Вид-во "Эльга", Изд-во "Ника-Центр", 2004. – 576 с.
2. Бутко А. Д. Теорія економічного аналізу: підручник / А. Д. Бутко – К. : КНТЕУ, 2005.
3. Бутко А. Д. Методи і моделі в економічному аналізі та аудиті : посібник / А. Д. Бутко, О. О. Заремба. – К. : КНТЕУ, 2009.
4. Воробйов Ю. М. Формування власного фінансового капіталу підприємств / Ю. М. Воробйов // Фінанси підприємства. – 2006. – № 6. – 332 с.
5. Плікус І. Й. Система моніторингу для фінансового прогнозу діяльності підприємства / І. Й. Плікус // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 35-44.
6. Шевчук Н. Капітал підприємства: формування та ефективність функціонування / Н. Шевчук // Ринок цінних паперів України. – 2004. – № 5, 6. – С. 39-43.
7. Іонін Є. Є. Аналітичне підґрунтя концепції збереження власного капіталу / Є. Є. Іонін // Актуальні проблеми економіки України. – 2005. – № 1 (43). – С. 43-53.

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

*Анотація.* Авторами розглянуто актуальні питання управління товарними запасами на підприємствах торгівлі з визначенням сучасних підходів та елементів, визначені етапи управління товарними запасами, запропонована розробка норм і нормативів, плану їх формування. Розглянуто стратегії управління товарними запасами.

*Ключові слова:* товарні запаси, нормативи, торговельні підприємства.

Veryga J., Homenko N.

## THEORETICAL ASPECTS MERCHANDISE MANAGEMENT TRADE

*Annotation.* The authors studied topical issues of management of stock of goods at commercial enterprises, defined modern approaches and elements, described stages of management of stock of goods, offered the developed norms and regulations and a plan of thier formation. It was considered as well the stages of management of stock of goods.

*Keywords:* inventory, standards, trading companies.

### 1. Вступ

Товарні запаси підприємств торгівлі у складі активів підприємства займають найбільш питому вагу і забезпечують отримання доходу при їх реалізації. Однак перевищення товарних запасів над попитом на них призводить до відволікання грошових коштів з обороту, і відповідно, до зниження платоспроможності підприємства.

Управління товарними запасами здійснюється на різних рівнях та включає в себе комплекс заходів, спрямованих на формування та підтримання їх оптимального обсягу. Актуальність розгляду зазначеної проблеми посилюється тією обставиною, що частина торговельних підприємств є збитковими. Тому торговельним підприємствам сьогодні потрібно розробити таку систему управління товарними запасами, яка б забезпечила їх беззбиткову діяльність.

### 2. Мета статті і постановка завдання

Метою написання статті є розробка пропозицій щодо визначення підходів, пов'язаних з управлінням товарними запасами торговельних підприємств. Основними метою та завданнями формування товарних запасів на торговельних підприємствах є забезпечення стійкості асортименту на основі товарної номенклатури та ритмічності здійснення торговельно-технологічного процесу в магазинах та інших пунктах продажу для безперервної реалізації товарів покупцям та найбільш повного задоволення їх попиту.

### 3. Виклад основного матеріалу

Управління товарними запасами ґрунтується на зборі та систематизації внутрішньої інформації

про фактичний стан товарних запасів, швидкість їх реалізації, відповідність попиту, зовнішньої інформації про кон'юнктуру відповідного сегмента споживчого ринку та моніторингу товарної пропозиції (збутової та цінової політики постачальників), а також орієнтується на планові показники обсягу реалізації товарів і використання матеріальних та фінансових ресурсів.

Теорія і практика доводять, що управлінська ланка, що приймає оптимальні, виважені рішення, не може існувати без інформаційного продукту, який створюють бухгалтери, використовуючи спеціальні методики. Вони створюють інформацію про «вхід», тобто існуючий стан підприємства (рух активів, капіталу та зобов'язань, тобто про його «буття»), а також прогностичні стани, в які має перейти підприємство, тобто «вихід». Це дозволяє стверджувати, що облік є елементом системи інформаційної підтримки управління, інструментом збору, обробки, передачі та інтерпретації інформації про діяльність господарювання з погляду витрат і вигод, зумовлених рухом товарних запасів.

Саме система обліку, ґрунтуючись на сучасних інформаційних технологіях, повинна дозволити менеджерам вирішувати такі завдання:

– *аналітичні* – обчислення заданих показників і статистичних характеристик бізнесу на основі ретроспективної інформації з розподіленням БД;

– *візуалізація даних* – наочне (графічне, табличне) подання інформації;

– *видобуток знань* – виявлення та оцінка взаємозв'язків та взаємозалежностей щодо використання можливостей підприємства.

На етапі аналізу стану та ефективності управління товарними запасами вивчаються основні тенденції та закономірності, притаманні процесові формування та реалізації товарних запасів, аналізується оборотність товарних запасів, виявляються причини її уповільнення або прискорення, оцінюється ефективність інструментів поточного управління товарними запасами, що використовуються.

На сучасному етапі доцільно враховувати нові форми формування та реалізації товарних запасів, що забезпечить прискорення оборотності. Такими формами є використання елементів мерчендайзингу.

Мерчендайзинг – це технологія, за якої одні товарні запаси стимулюють реалізацію інших без залучення додаткових інвестицій на рекламу, стимулювання збуту та інше. Мерчендайзинг – це і метод організації торговельно-технологічного процесу магазину та продажу товарів, з допомогою якого забезпечується формування попиту на окремі товари з врахуванням психології споживачів. При цьому роль та вплив продавців знижується, а покупців і самих товарів збільшується [1, с. 36]. Вміле застосування мерчендайзингу дозволяє зменшити витрати, пов'язані з внутрішньомагазинною рекламою та іншою інформаційною діяльністю. Товарні запаси розміщуються з допомогою мінімальних додаткових зусиль для залучення уваги покупців до себе. На користь впровадження мерчендайзингу свідчить і той факт, що "маркетинг відносин", тобто застосування нетрадиційних підходів веде до розробки та реалізації нових товарів [1, с. 38].

У сучасних ринкових умовах, коли відносини з покупцями набувають особливо важливого значення, підвищується значення роздрібною торгівлі, яка розглядається як ланка, що безпосередньо пов'язана зі споживачами і здатна швидко реагувати на зміни в попиті. У ринкових умовах роздрібне підприємство має змогу вимагати від виробників та інших контрагентів виконання визначених замовлень, а також стимулювати тих постачальників, товари та інші умови поставки яких узгоджуються з вимогами роздрібного підприємства та споживачами.

Розробка норм та нормативів товарних запасів поточного зберігання має за мету визначити оптимальний у даних умовах господарювання розмір формування запасів, що забезпечує ритмічну та безперебійну реалізацію запасів з найменшими витратами підприємства на формування та управління запасами [2, с. 191].

Враховуючи класифікацію товарних запасів, пропонуємо норматив встановлювати окремо для товарних запасів поточного зберігання, сезонного призначення, дострокового завезення та цільових товарних запасів за товарними групами в сумі та днях товарообороту. При його встановленні необхідно врахувати середньоденний обсяг реалізації товарів, оптимальний розмір разової поставки та інші фактори. Працівники повинні стежити за відповідністю товарних запасів встановленим їх необхідним розмірам.

На етапі планування на базі розроблених норм формування товарних запасів поточного зберігання, встановленого плану товарообороту та цільового розміру формування інших видів товарних запасів проводиться розробка плану формування товарних запасів підприємства.

План формування товарних запасів повинен відповідати:

- встановленим цілям формування товарних запасів, тобто забезпечувати матеріальні умови для їх досягнення;

- фінансовим можливостям підприємства, відповідати можливостям наявного можливого залучення обсягу оборотних коштів підприємства;

- матеріально-технічній базі підприємства, тобто бути реальним до реалізації з погляду наявної площі і обсягів складських приміщень та інших місць зберігання товарів, можливостей підприємства щодо їх розширення [2, с. 190].

Якщо розроблений план формування товарних запасів відповідає таким вимогам, то він приймається до виконання, якщо ні – то необхідно переглянути обсяги формування товарних запасів у бік зниження їх рівня (встановлених нормативів) за рахунок зміни умов товаропостачання (обсягу разової доставки та графіка заводу), організації торговельного процесу, скорочення обсягу формування страхових, сезонних запасів та запасів цільового призначення.

Для керівництва торговельного підприємства рішення про вибір маркетингових каналів розподілу є одним із самих складних, оскільки воно значною мірою визначає інші умови (ціноутворення, організації збуту, рекламних заходів та ін.).

Наступний етап управління товарними запасами є *оперативний облік*, який ведеться на основі діючих форм обліку і звітності. Для цієї мети використовуються картки кількісно-сумового обліку (на підприємствах оптової торгівлі) і статистична звітність з товарообігу та товарних запасів. У них відображаються залишки товарів на початок місяця, а також дані про їх надходження та реалізацію. Фактичні залишки товарів співставляють з необхідними розмірами і в разі виявлення відхилень встановлюються причини, які їх зумовили.

В умовах високої мінливості зовнішнього середовища важливе значення в процесі управління має проведення оперативного регулювання обсягу запасів і контроль за їх станом. Така робота передбачає контроль за станом та ходом реалізації існуючих товарних запасів, розробку графіка заводу товарів, визначення оптимального обсягу партії постачання та часу подання замовлення на постачання, виявлення обсягів та причин утворення понаднормативних товарних запасів, обґрунтування та реалізацію системи заходів щодо профілактики виникнення понаднормативних запасів та політики їх реалізації.

Сукупність правил, за якими приймаються рішення такого типу, називаються стратегією управління запасами [3, с. 20]. Кожна стратегія пов'язана з певними витратами на доведення товарних запасів до споживача. Оптимальною вважається та

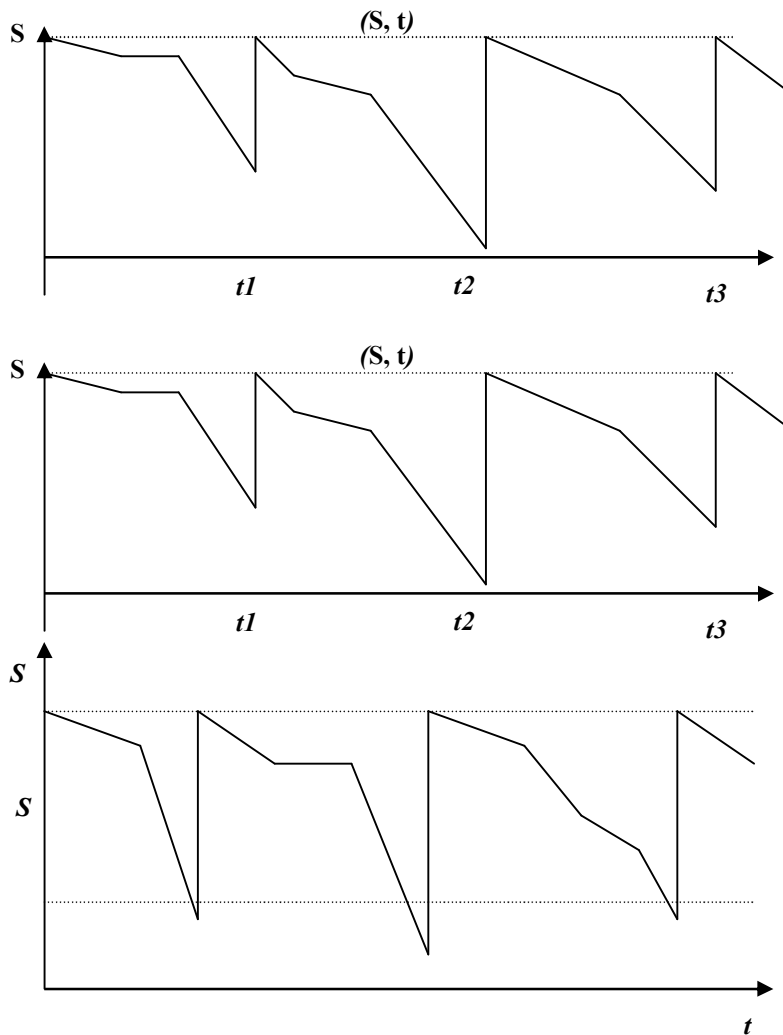


Рис. 1. Типові стратегії управління товарними запасами

стратегія, яка мінімізує витрати. При порівнянні стратегій враховуються лише змінні складники функції витрат, які залежать від обраної стратегії. Таким чином, у багатьох моделях управління товарними запасами доводиться ігнорувати більшу частину витрат на утримання апарату управління.

Математичне формулювання завдання щодо визначення оптимальної стратегії суттєво залежить від ситуації, що досліджується. Адже, реалізація товарних запасів здійснюється на основі попиту споживачів. Час від часу запас поповнюється, але з кожним таким поповненням пов'язані певні додаткові витрати. Тому необхідно вибрати такий момент та обсяг замовлення на відтворення, щоб загальні витрати на зберігання, штраф та доставку були мінімальними. На роботу торговельного підприємства можуть накладатися певні обмеження (максимальний товарний запас не може перевищувати місткості магазину, а його вартість – визначеної суми).

Складниками управління запасами є система постачання, можливість відтворення запасів, оцінка функції витрат, визначення обмежень, вибір стратегії управління запасами.

Стратегія управління запасами, тобто структура правил визначення моменту та обсягу доходу

зводиться до визначення деяких постійних параметрів [3, с. 38].

У періодичних стратегіях замовлення здійснюється в кожному періоді (T), у стратегіях з критичними рівнями ("оперативних", "з безперервним контролем") – при зниженні запасу до певної межі або нижче (рис. 1). Інша відмінність між стратегіями визначається правилом визначення обсягу замовлення: постійний обсяг партії (q) або партія, яка відтворює наявний запас (у сумі з раніше здійсненим замовленням) до верхнього критичного рівня (S) [4, с. 53]. Перераховані правила стосуються до стаціонарних ситуацій і можуть тимчасово коригуватися для нестаціонарних (наприклад, перед святами в період збільшення попиту).

Не відображена на рисунку стратегія (T, q) з періодичним відновленням однаковими обсягами партій товарів не складає елементів зворотного зв'язку, процес не підлягає управлінню, майже не використовується на практиці. Вона відповідає суто нормативному постачанню і може бути застосована лише в умовах стабільного попиту, що мало ймовірно.

Періодична стратегія з крайнім верхнім рівнем (T, S) легко використовується в звичайній схемі календарного планування, гнучко реагує на зміни

попиту. Модель з періодичним накопиченням має частоту замовлень, яка не регулюється, що викликає зайві транспортні та адміністративні витрати після періодів з низьким попитом і збільшує дефіцит за високого попиту. З іншої сторони, їх перевагою є одночасне проведення перевірок та здійснення замовлень, що приводить до зменшення витрат на перевірку залишків товарних запасів і пов'язану з цим роботу.

У багатомономенклатурних завданнях для досягнення економії на постачанні необхідно поєднувати моменти замовлень. Найбільш прийнятна стратегія  $(T, S)$  в її векторній формі, тобто з різними значеннями  $\{T_i, S_i\}$  для кожної номенклатури, причому періоди  $\{T_i\}$  для забезпечення поєднання замовлень повинні бути кратними деякому базисному періоду  $T$ .

Стратегії зі ступінчастим рівнем замовлення реалізують принцип зворотного зв'язку. Модель з критичним рівнем  $(s, q)$  реагує на попит більш повільно, ніж модель  $(T, S)$ , оскільки попит з останнього замовлення і до здійснення наступного замовлення накопичується, не викликаючи реакції системи.

Система двох рівнів (або двохбункерна)  $(S, s)$  є найбільш гнучкою щодо попиту та дозволяє підтримувати відносно постійний рівень товарного запасу для досягнення зменшення кількості поставок. При зниженні товарного запасу до рівня  $u < s$  здійснюється замовлення на партію обсягом  $S - u$ . У практичному використанні ця модель складніша за  $(s, q)$ .

Необхідно зауважити, що за безперервному контролю рівнів та постійного обсягу вимог стратегії  $(S, s)$  та  $(s, q)$  при  $S = s + q$  аналогічні. Різниця між цими стратегіями полягає у відмінностях у моментах та обсягах здійснення замовлень.

Є також трипараметричні стратегії типу  $(T, s, S)$ , які поєднують особливості періодичних та ступінчастих. У неавтоматизованих системах постачання вартість перевірок повинна співставлятися з витратами на подання замовлення. Як правило перевірки закінчуються видачею замовлення на постачання.

Іншою стратегією для багатомономенклатурних завдань є замовлення партій обсягу  $S_i - u_i$  за всіма номенклатурами, для яких у момент перевірки встановлено, що їх рівень  $u_i < s_i$ .

Альтернативним методом управління товарними запасами, якому приділена значна увага в літературі, є метод управління товарними запасами залежно від обсягу річного споживання кожного товару (метод АВС) [5, с. 81; 4, с. 54]. Для того, щоб здійснити групування товарного асортименту за методом АВС, необхідно розташувати  $n$  видів товарів, що є в наявності, у порядку вибуття обсягів річного споживання. Обсяг річного споживання кожної товарної групи записується наростаючим

підсумком, і відносять ці накопичені суми до підсумкової суми споживання всіх товарів. Отримані результати показують, що для ухвалення рішення про поповнення товарів необхідно систематично перевіряти запаси товарів групи А, рідше – товарні запаси групи В, і ще рідше товарні запаси групи С, тобто ці перевірки необхідно розділити в часі. Таким чином, з'являється поняття вибіркового управління товарними запасами – залежно від обсягу річного споживання кожного товару [4, с. 55]. Однак, тільки розподілу на групи недостатньо. Для повного вирішення проблеми з управління товарними запасами слід зважати, коли робити замовлення і скільки потрібно замовити товарів.

Між тим, в основі інформаційної підтримки управлінських рішень лежить система обліку, тому висвітлення можливостей інформаційного забезпечення управління товарними запасами в історичному аспекті має певне значення у вирішенні проблемних питань побудови ефективної обліково-аналітичної та контролюючої системи на підприємстві.

#### 4. Висновки

Таким чином, на сьогодні в умовах відсутності централізованого розподілу ресурсів одночасно з'являється можливість самостійного прогнозування товарних запасів, необхідних для здійснення торгових операцій, одержання відповідного кінцевого результату, підвищення надійності функціонування підприємства. Означена проблема може бути досліджена та розширена за рахунок застосування різних підходів та стратегій.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Чудеса мерчендайзинга // Современная торговля. – 2010. – № 8. – С. 37-43.
2. Мазаракі А. А. Економіка торгівельного підприємства: підручник для вузів / [А. А. Мазаракі та ін. ; під ред. проф. Н.М. Ушакової] – К. : "Хрещатики", 1999. – 800 с.
3. Рыжиков Ю. И. Теория очередей и управления запасами / Ю. И. Рыжиков – СПб: Питер, 2001. – 384 с.
4. Тарасова Т. О. Методичні підходи з удосконалення процесу управління товарними запасами / Т. О. Тарасова, Т. А. Наумова // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / [ред. кол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі]. – Харків, 2002. – Ч. 2. – С. 52-58.
5. Карпенко О. В. АВС-калькулювання / О. В. Карпенко // Кременчук : Асоціація "Перспектива" // Регіональні перспективи, 2004. – № 2-3. – С. 80-82.

## ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

*Анотація.* В статті розглянуто роль та місце контролю виконання бюджетних програм у системі державного фінансового контролю, проаналізовано міжнародний досвід його організації та проблеми функціонування в Україні.

*Ключові слова:* система державного фінансового контролю, контроль виконання бюджетних програм, аудит, ефективність бюджетних програм

Vynnychenko N., Shevchenko N.

## FEATURES OF FUNCTIONING OF CHECKING OF IMPLEMENTATION OF BUDGETARY PROGRAMS SYSTEM

*Summary.* In article the role and the place of the control of performance of budgetary programs in the system of the state financial control are considered, and also is analyzed the international experience of its organization and a problem its functioning in Ukraine.

*Keywords:* система державного фінансового контролю, контроль виконання бюджетних програм, аудит, ефективність бюджетних програм.

### 1. Вступ

На сьогодні основним інструментом економічної політики держави залишається бюджет, адже саме за рахунок бюджетних коштів фінансується переважна частка програм соціально-економічного розвитку як країни в цілому, так і її регіонів. Обмеженість бюджетних ресурсів, в свою чергу, зумовлює необхідність пошуку нових підходів до підвищення ефективності їх використання та зростання ролі державного фінансового контролю за виконанням бюджетних програм.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Останнім часом в економічній літературі все частіше звертається увага на неузгодженість існуючих досліджень щодо здійснення контролю за виконанням бюджетних програм, розглядається безліч проблем, як теоретичного так і прикладного характеру. Зокрема, на проблемах здійснення такого контролю зосередилися в своїх роботах такі науковці як: Н. Вітвицька, М. Коцупатрий, С. Левицька, М. Бариніна, О. Каплун, С. Цебринська, О. Дорошенко, Л. Сухарева, Ю. Медведєв, І. Микитюк, С. Чимишенко, О.Чистик, Т. Федченко, А. Хомутенко та інші. Але, не зважаючи велику кількість досліджень у даній сфері, більшість науковців дотримується думки, що сьогодні неможливо швидко здійснити повне реформування системи державного фінансового контролю, особливо в частині виконання бюджетних програм, та забезпечити її цілісність і комплексність.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Сучасний стан функціонування системи державного фінансового контролю свідчить про необхідність розробки комплексних підходів реформування даної системи, в цілому, та сфери контролю виконання бюджетних програм, зокрема. Саме тому, особливої актуальності набуває необхідність дослідження міжнародного досвіду та національних особливостей організації системи державного фінансового контролю, а також порівняння практики організації контролю виконання бюджетних програм у системі державного фінансового контролю.

### 4. Виклад основного матеріалу

Протягом останніх років, спираючись на досвід розвинутих європейських країн, в Україні відбувся поступовий перехід на програмно-цільовий метод формування бюджетів та використання бюджетних коштів. В свою чергу, зміни в системі державного фінансового контролю відбувалися зі значними затримками.

З виникненням фінансових труднощів в умовах кризи, питання раціонального використання бюджетних ресурсів, направлених на реалізацію бюджетних програм, зумовили необхідність зростання темпів реформування системи державного фінансового контролю та підвищення ефективності функціонування контролю виконання бюджетних програм. За часи незалежності України система



державного фінансового контролю набула значних змін, що зумовлено в першу чергу як інтеграційними процесами, так і необхідністю підвищення ефективності функціонування самої системи. Проте, як свідчать результати функціонування такої системи, впроваджені зміни мають відокремлений характер, а тому зменшують очікувану ефективність від її реформування. Впровадження міжнародного досвіду застосування програмно-цільового методу використання бюджетних коштів, зумовлює необхідність дослідження досвіду організації системи державного фінансового контролю та аналіз існуючих проблем вітчизняної практики функціонування системи державного фінансового контролю, а також визначення в її складі одного з основних елементів – контролю виконання бюджетних програм.

Дослідження міжнародного досвіду організації системи державного фінансового контролю та вітчизняних особливостей її функціонування дозволяє порівняти контролюючі системи та визначити спільні проблеми, а також ідентифікувати слабкі місця в їх розвитку. Так, аналіз досвіду організації системи державного фінансового контролю в таких країнах як: Швеція, Німеччина, Великобританія, Франція та США та порівняння з вітчизняною практикою організації функціонування системи державного фінансового контролю дозволяє виділити такі відмінності в частині контролю ефективності виконання бюджетних програм.

Контроль за ефективністю виконання бюджетних програм у державі покладається на вищий незалежний контролюючий орган. У більшості країн основні повноваження щодо контролю за ефективністю використання бюджетних коштів виконує Рахункова палата (Германія, Франція) чи інші вищі незалежні контролюючі органи: в Швеції – парламентські аудитори, в Великобританії – Генеральний контролер-аудитор, в США – Бюджетне бюро конгресу. Контроль за правильністю розподілу бюджетних ресурсів покладений на контрольно-ревізійні чи бюджетні управління. В багатьох інших європейських країнах найвищою ланкою контролю стають створені організації найвищих органів фінансового контролю, зокрема Міжнародна (INTOSAI) та Європейська (EUROSAI) організації контролю, які дозволяють здійснювати незалежний контроль за бюджетними ресурсами, оскільки формування незалежних організацій контролю виконання бюджетних програм є однією з невід'ємних умов формування цілісної системи контролю за використанням бюджетних ресурсів.

В свою чергу, контроль за ефективністю виконання бюджетних програм на місцевому рівні в європейських країнах здійснюється представництвами рахункової палати на місцевому рівні або регіональними муніципальними аудиторами чи аудиторами делегованими урядом. В Україні переважна частина контролюючих функцій за ефективним використанням бюджетних коштів покладається на контрольно-ревізійне управління та його представництва. Відповідно до ст. 5 Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної

служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, такий контроль проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби, що зумовлює виникнення ряду питань щодо наведених вище характеристик [1]. Саме такі особливості побудови організаційного забезпечення вітчизняної системи державного фінансового контролю зумовлюють необхідність посилення незалежності контролюючих органів при здійсненні контролю виконання бюджетних програм особливо за умов, коли держава постає в ролі і власника ресурсів, і їх споживача.

Наступною умовою забезпечення цілісності системи контролю виконання бюджетних програм, є забезпечення постійності та всебічності контролю за використанням бюджетних коштів, що можливо тільки за умови чіткого розмежування завдань і повноважень усіх органів такого контролю та виключення суперечностей на законодавчому рівні. У наш час в якості контролюючих органів виступають:

- Рахункова палата України та Рахункова палата АРК, на які відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу покладається зовнішній контроль [2] (останнім часом в економічній літературі все частіше звертається увага на відсутність на урядовому рівні визначення її ролі і місця в системі контролю);

- Верховна рада України, Державне казначейство України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація України та інші контролюючі органи в межах їх повноважень;

- Головне контрольно-ревізійне управління України, на яке покладено обов'язки проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [1], що безумовно викликало в економічній літературі підвищений інтерес до зазначеного питання, оскільки застосування в даному випадку терміну аудит суперечить в окремих аспектах Закону України "Про аудиторську діяльність" (зокрема, по-перше: аудит проводиться незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення; по друге: аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність, а діяльність ГКРУ не відповідає даному критерію; по-третє: аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України) [3].

Аналіз закордонної практики впровадження аудиту, як форми контролю за використанням бюджетних ресурсів, зокрема в таких країнах як Швеція, Великобританія і США, підтверджує те, що основною метою державного контролю може бути саме аудит, який супроводжується підтримкою та рекомендаціями, на відміну від України, де, в свою чергу, метою такого контролю залишається ревізія. Проведений аналіз підтверджує і те, що потрібно змінювати мету, або хоча б її розширювати стосовно реалізації контролю за ефективністю виконання бюджетних програм. На жаль, сьогодні вітчизняні контролюючі органи не завжди

здатні надати ефективні рекомендації, адже основною їх метою, при постійному збільшенні зловживань з бюджетними ресурсами залишається їх виявлення і попередження.

Крім зазначених відмінностей, існують і інші особливості функціонування системи контролю виконання бюджетних програм у розвинутих країнах, впровадити які в вітчизняну практику контролю, особливо в частині виконання бюджетних програм, доволі важко. Так, серед таких особливостей можна виділити спільне аудиторство державних і приватних аудиторів, тісну взаємодію контролюючих органів усіх рівнів, а також високу особисту відповідальність державних контролерів за дотриманням законодавства та публічність отриманих за результатами контролю висновків. Розширення форм контролю в бюджетній сфері і впровадження в вітчизняну практику контролю ефективності виконання бюджетних програм аудиту на сьогодні пов'язане з рядом труднощів не тільки нормативного, організаційного характеру, як вже зазначалося, а й іншими. Так, аудит у бюджетній сфері має, в першу чергу, проводитися високо кваліфікованими аудиторами, які б володіли не тільки професійними навиками аудиту, а могли здійснювати аналіз ефективності виконання бюджетних програм для надання певних рекомендацій.

Підвищення рівня контролю за виконанням бюджетних програм, зокрема, та рівня функціонування системи державного фінансового контролю до рівня більшості європейських країн можливе тільки за умови комплексного реформування системи державного фінансового контролю, а, відповідно, в її складі і контролю за ефективністю виконання бюджетних програм.

Перш ніж перейти до визначення основних напрямків реформування системи державного фінансового контролю слід зосередитися на визначенні місця контролю ефективності виконання бюджетних програм у системі державного фінансового контролю. Так серед основних елементів даної системи в економічній теорії прийнято виділяти податковий, валютний, грошово-кредитний та фінансово-бюджетний контроль, у складі якого виділяють контроль за ефективністю виконання бюджетних програм. Неможливо реалізувати реформування системи контролю виконання бюджетних програм, не звернувши особливу увагу на питання удосконалення понятійного апарату, адже, не зважаючи на значну кількість досліджень із зазначеного питання, на сьогодні характерною є розмитість меж таких основних понять, як аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності, державний фінансовий аудит та ін., що свідчить про відсутність чітких уявлень про сферу їх застосування та їх призначення. Впровадження у вітчизняну практику нових видів аудиту сьогодні викликає резонанс серед вітчизняних науковців, які намагаються по-різному трактувати кожне з наведених вище понять, що і призводить до відсутності чіткості. Визначення проблеми розмежування таких понять та чіткі рекомендації до сфери їх застосування є частиною комплексного реформування

системи державного фінансового контролю, а відповідно і контролю ефективності виконання бюджетних програм. Крім того, систематизація і аналіз існуючих літературних джерел дозволяє виокремити ще й такі основні напрямки реформування даної системи як:

- удосконалення нормативного забезпечення системи контролю виконання бюджетних програм, шляхом ліквідування неузгодженостей у нормативних актах;

- удосконалення організаційного забезпечення шляхом чіткого розмежування повноважень існуючих суб'єктів контролю та за умов виникнення потреби створення нових незалежних інститутів;

- формування ефективного методичного забезпечення, а також удосконалення інформаційно-комунікаційної складової та матеріально-технічного забезпечення системи контролю виконання бюджетних програм тощо.

Доволі часто в економічній літературі наголошується на необхідності впровадження стратегічних підходів до формування бюджетних програм. Проте в сучасних умовах розвитку бюджетного процесу та системи державного фінансового контролю при здійсненні контролю виконання бюджетних програм слід обов'язково враховувати той факт, що реалізація соціально-важливих бюджетних програм, у більшості випадків, характеризується непередбачуваністю і можливістю прийняття нестандартних рішень, а тому застосування шаблонних рішень майже неможливе. Нестабільність соціального, а останніми роками і економічного середовища, ускладнює можливість реалізації стратегічних підходів до управління бюджетним процесом та зумовлює розширення переліку інструментів, які використовуються при реалізації контролю виконання бюджетних програм.

В умовах реформування контролю ефективності виконання бюджетних програм за результатами аналізу досвіду європейської практики такого контролю не менш важливим є впровадження підсистеми внутрішнього контролю, механізм реалізації якого сьогодні, на нашу думку, є не достатньо відпрацьованим і потребує подальшого удосконалення. Так, на сьогодні, при функціонуванні контролю виконання бюджетних програм постає проблема вирішення ряду організаційних питань. Оскільки у загальному вигляді внутрішній контроль покладено на керівника, то виникає питання наділення повноважень внутрішнього контролю при контролі виконання бюджетних програм. Крім того, реалізація державного внутрішнього фінансового контролю супроводжується рядом інших проблемних аспектів притаманних в цілому системі державного фінансового контролю, зокрема це упорядкування понятійної бази, проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення стратегічних напрямів і основних етапів його розвитку. Спроба вирішення проблем впровадження внутрішнього фінансового контролю була реалізована через прийняття в 2005 році Концепції розвитку державного внутрішнього

фінансового контролю на період до 2017 року [4]. Проте, як наголошує переважна більшість науковців, що досліджують питання впровадження саме внутрішнього фінансового контролю, така спроба не вирішила в повній мірі існуючі проблеми, а лише дозволила адаптувати такий контроль у загальну систему державного фінансового контролю.

#### 5. Висновки

Таким чином, сьогодні існує безліч проблем, пов'язаних з реалізацією контролю за виконанням бюджетних програм, проте їх вирішення повинне здійснюватися комплексно з урахуванням змін законодавства та закордонного досвіду впровадження такого контролю, а також у тісному взаємозв'язку з реформуваннями, які провадяться в загальній системі державного фінансового контролю.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Мініст-

рів України від 10 серпня 2004 р. N 1017. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=361-2006-%EF>. – Офіційний сайт Верховної ради України

2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III із змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Офіційний сайт Верховної ради України

3. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: закон України від 22.04.1993 р. №3126-XII. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Офіційний сайт Верховної ради України

4. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. – Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247). – Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України.

УДК 338.2

Вовк В. М.

## ЩОДО ПИТАНЬ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

*Анотація.* Узагальнено функції служби контролінгу та визначено її місце в організаційній структурі підприємства за умови централізованої форми організації. Розглянуто варіанти структуризації служби контролінгу

*Ключові слова:* контролінг, підприємство, централізовані фонди, структуризація

Vovk V.

## IN RELATION TO QUESTIONS OF ORGANIZATION OF SERVICE OF KONTROLINGU ON ENTERPRISES OF UKRAINE

*Summary.* The functions of controlling service are generalized, and its place in the company organizational structure in case of a centralized form of the organization is defined. Various options of the controlling service structure were considered

*Keywords:* kontrolling, enterprise, centralized funds, strukturizaciya.

### 1. Вступ

Процес управління у нинішніх підприємств стає дедалі все більш складним, вимагаючи від управлінського персоналу використання спеціального інструментарію, який би міг допомогти модернізувати організаційну та інформаційну структуру підприємства так, щоб вирішувалися базові проблеми його розвитку, що зумовлюють стабільний

розвиток у поточному періоді і в перспективі. Такий інструментарій вимагає застосування нових методів управління, що відображають якісно іншу сутність процесу управління. Ось чому створення та впровадження в сферу управління підприємством таких систем, як контролінг, стало актуальним завданням сьогодення. Контролінг розглядається в якості ефективного інструментарію і належить до

методів тактичного і стратегічного управління, він дозволяє керівництву підприємства більш успішно приймати та реалізовувати необхідні управлінські рішення.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Незважаючи на те, що в Україні питаннями контролінгу активно займаються лише останні 10 років, даний напрямок розглядаються широким колом науковців, серед яких: І. Є. Давидович,

координації дій управлінських служб для прийняття рішень з оптимізації діяльності підприємства. Такі рішення приймаються на всіх рівнях управління підприємством.

Більш узагальнено функції контролінгу розглядає А.А. Якименко [5], вказуючи на необхідність зв'язку функцій контролінгу з функціями менеджменту. Узагальнено цей взаємозв'язок відображено на рис. 1.

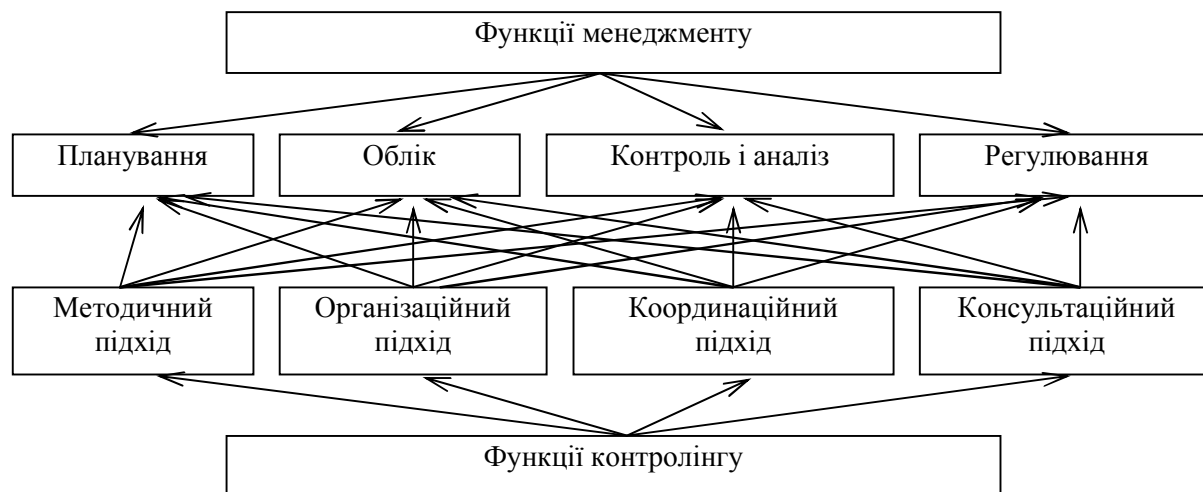


Рис. 1. Взаємозв'язок функцій менеджменту та функцій контролінгу в процесі управління підприємством

Т. В. Калайтан, М. С. Пушкар, Л. А. Сухарева, Ю. П. Яковлев та ін.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою даної статті є встановлення необхідності створення служби контролінгу та вивчення організаційних аспектів її формування.

## 4. Виклад основного матеріалу

Контролінг орієнтований, перш за все, на підтримку процесів прийняття управлінських рішень. Він повинен забезпечувати адаптацію традиційної системи планування, обліку, аналізу, контролю та управління на підприємстві до інформаційних потреб посадових осіб, які приймають рішення. Тому функції контролінгу визначаються поставленими перед організацією цілями і включають ті види управлінської діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей.

У сукупності функцій контролінгу І. О. Давидович [2] виділяє дві найважливіші функції: сервісну та управлінську.

Зміст сервісної функції полягає у наданні необхідної інформації для потреб управління. Автор стверджує, що "інформаційне обслуговування контролінгу забезпечується за допомогою систем планування, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяльності підприємства. Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) і фактичні дані, відхилення, які виявляються засобами обліку в розрізі його підрозділів" [2, с. 23].

Управлінська функція полягає у методології прийняття рішень, правильності організації та

Наведений рисунок дозволяє простежити, що основні функції контролінгу спрямовані на максимальну підтримку та реалізацію функцій менеджменту, забезпечуючи, насамперед, інформаційну підтримку для планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання.

Таким чином, в організаційній структурі підприємства завдяки існуванню служби контролінгу кожний важливий напрямок діяльності забезпечений:

а) через методичний підхід – усталеними алгоритмами дій, системами оціночних показників, методиками обліку та аналізу, формами планових документів й аналітичних звітів тощо;

б) через організаційний підхід – встановленням центрів відповідальності, визначенням організаційних аспектів виконання і проведення різноманітних процедур та заходів, механізмами впровадження методик планування, обліку, аналізу, контролю і регулюванням з наступним доведенням їх до відповідальних осіб тощо;

в) через координаційний підхід – схемою узгодження різнопланових контрольних заходів і регулюючих процедур, що проводяться керівниками різних рівнів управління; проведенням процедур узгодження між собою цільових показників, планів і бюджетів, що формуються на різних рівнях управління тощо;

г) через консультаційний підхід – наданням консультаційної допомоги у здійсненні планування, веденні обліку, виконанні аналізу, контро-

лю та регулювання, постачанні додаткової інформації з предмету дослідження тощо.

Вищезазначене дозволяє стверджувати, що тісний взаємозв'язок функцій менеджменту та контролінгу дає змогу перевести управління підприємством на якісно новий рівень.

Для виконання поставлених функцій необхідно додатково ввести в організаційну структуру підприємства службу контролінгу.

В економічній літературі існує ряд аргументів як на підтримку, так і на недоцільність створення даної структурної одиниці. Прихильники існування служби контролінгу акцентують увагу на тому, що [4]:

- з'являється підрозділ, на який можна покласти відповідальність за результати роботи;
- забезпечується оперативність збору і обробки інформації;

усталеної впродовж років організаційної структури підприємства;

- необхідність перерозподілу влади і статусу інших відділів, що може викликати незадоволення та опір серед працівників;

- створення умов для виникнення конфліктних ситуацій внаслідок посилення ролі контролінгу на інші підрозділи;

- можливість виникнення протиріч між новоствореним та іншими відділами з приводу виконання додаткових функцій, комунікацій, субординації;

- ймовірне зниження відповідальності за прийняті рішення безпосередніми виконавцями тощо.

Успішність функціонування служби контролінгу пов'язана з місцем її розташування з-поміж інших організаційних структур підприємства (рис. 2).



Рис. 2. Позичування централізованої служби контролінгу

- відбувається координація планів щодо стратегії розвитку та підвищення рівня взаємодії працівників управління;

- підвищується швидкість досягнення цілей стратегічного планування, обліку, аналізу, контролю та управління;

- досягається складання якісних звітів для керівництва;

- існує єдиний методичний підхід до оцінювання результатів діяльності підприємства і т.п.;

Противники існування служби контролінгу вказують на:

- труднощі, що виникають внаслідок зміни

Не дивлячись на те, що повна організаційна структура підприємства залежить від характеру виробництва та його галузевих особливостей, масштабу виробництва, рівня технічної оснащеності підприємства, форм організації управління, рівня механізації і автоматизації управлінських робіт, кваліфікації працівників, ефективності їхньої праці тощо, позиціонування служби контролінгу матиме схожі риси. Відобразимо на рис. 2 місце служби контролінгу на виробничому підприємстві.

З наведеного рис. 2 видно, що служба контролінгу підпорядковується керівництву підприємства і безпосередньо контактує з усіма структурними підрозділами. Вона наділяється широкими

повноваженнями щодо отримання необхідних даних від усіх структурних підрозділів, а її рекомендації обов'язкові для реалізації на практиці.

Польщі, Чехії, Угорщини, Білорусії та Росії контролер формує і супроводжує процеси планування й управління, тим самим несучи відповідальність

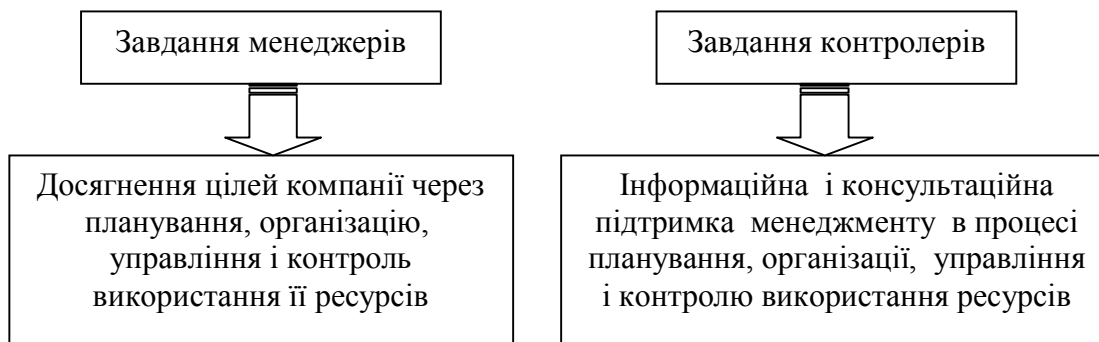


Рис. 3. Мета служб менеджменту та контролінгу

Разом з тим, непоодинокими є випадки, коли теоретичний і практичний плані контролінг ототожнюється з частковими проявами управління: фінансовим менеджментом, виробничим менеджментом, інвестиційним менеджментом, менеджментом персоналу тощо. З метою розмежування напрямків діяльності зазначених служб виокремимо їх пріоритетні завдання (рис. 3).

Отже, контролінг – не є альтернативою менеджменту чи системою управління, це – один із сучасних та ефективних інструментів управління бізнесом. Контролер і менеджер тісно співпрацюють, забезпечуючи розробку колективного управлінського рішення на основі узгодження всіх

спільно з менеджером за досягнення мети. Крім того, він відповідає за прозорість стратегії, прибутку та фінансів і тим самим робить внесок у підвищення ефективності; координує, зводить окремі цілі й плани та організовує орієнтований на майбутнє звіт для керівництва; модерує і формує процес управління пошуку мети, планування та управління так, щоб, приймаючи рішення, міг працювати, орієнтуючись на мету; надає для цього економічні дані та інформацію [3].

Великий вплив на функції і завдання контролера мають різні фактори зовнішнього середовища, зокрема:



Рис. 4. Структура служби контролінгу, сформована відповідно до функцій менеджменту

процесів діяльності підприємства та формуючи при цьому рекомендації для прийняття цього рішення вищим керівництвом підприємства.

За визначенням Міжнародної групи контролінгу (IGC), членами якої є професійні об'єднання контролерів Німеччини, Австрії, Швейцарії,

- нестабільність господарського та податкового законодавства;
- кон'юнктура ринку;
- особливості економічної політики держави;
- форма власності підприємства;

- політика партнерів;
- кваліфікація (освіта) контролера тощо.

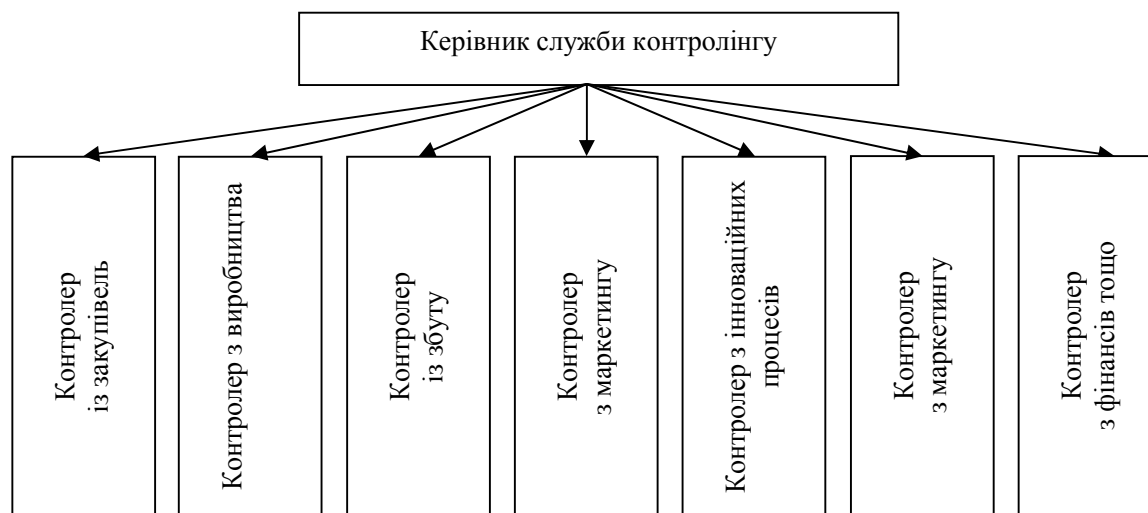
На середніх та великих за розміром підприємствах можливі такі основні способи створення структури служби контролінгу [5]:

1. Служба контролінгу організовується відповідно до функцій менеджменту. За підтримку кожної функції відповідає контролер або група контролерів (рис. 4).

2. Служба контролінгу організовується відповідно до функціональних сфер підприємства. Контролери закріплюються за кожною сферою (рис. 5).

## 5. Висновки

Таким чином, створення служби контролінгу дозволить керівництву покласти відповідальність за результати роботи підприємства на новостворений відділ, сконцентрувати необхідну інформацію для планування, прогнозування та управління в одному структурному підрозділі, а також забезпечити досягнення цілей планування, обліку, аналізу й управління виражено, координуючи намічені плани з усіма сферами діяльності підприємства.



**Рис. 5. Структура служби контролінгу, сформована відповідно до функціональних сфер підприємства**

На практиці найчастіше зустрічається комбінація вищезазначених способів. Однак, при виборі того чи іншого способу створення структури служби контролінгу слід враховувати, що у разі вибору варіанту структуризації по функціях менеджменту необхідно буде залучати фахівців достатньо вузького профілю. Якщо ж підприємство обере варіант організації служби контролінгу по функціональних сферах, то, навпаки, фахівці ширшого профілю. У будь-якому випадку відбір працівників служби контролінгу здійснюється за фаховим рівнем (не нижче магістра) та тестуванням на знання системи контролінгу, стратегічного планування, обліку, аналізу, контролю, управління та інших дисциплін.

На жаль, в Україні відомі лише поодинокі випадки функціонування служби контролінгу і, як правило, у спрощеному варіанті. У той же час окремі компоненти контролінгу під іншими найменуваннями і в дещо іншому вигляді відомі досить давно.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гиляровская Л. Контролинг как база обоснования и принятия управленческих решений / Л. Гиляровская, В. Белкин // Управление собственностью. — 2002. — № 2 — С. 31-37.
2. Давидович І. Є. Контролінг : навчальний посібник / І. Є. Давидович. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 552 с.
3. Национальные модели контроллинга / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.yurhelp.ru/news1888.html>
4. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар — Тернопіль : Картоланиш, 2004. — 370 с.
5. Якименко А. А. Методические рекомендации по разработке положения о службе контроллинга среднего предприятия [Електронний ресурс] / А. А. Якименко // Журнал объединения контроллеров "Контролинг. Технологии управления". — № 1. — 2002. Режим доступу: <http://eup.ru/Documents/IntelCont.ru/35BC6.asp>

## ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ЯК НАЙВАЖЛИВІШОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

*Анотація.* Стаття присвячена питанню розкриття змісту та значення прибутку як найважливішої економічної категорії, яка одержала новий зміст в умовах сучасного економічного росту країни. Прибуток забезпечує інтереси держави, власників і персоналу підприємства.

*Ключові слова:* прибуток, інтереси держави, власників, персоналу.

Voronina V.

## CONTENT AND SIGNIFICANCE OF INCOME AS THE MOST IMPORTANT ECONOMIC CATEGORY

*Annotation.* The article is dedicated to explanation of the meaning and significance of profit as the most important economical category which gained a new meaning under the circumstances of modern economical growth of the country with its private business becoming truly independent. Being the main driving force of market economy, profit secures interests of government, a company's owners and employees.

*Key words:* income, interests of the state, owners and employees.

### 1. Вступ

В умовах функціонування ринкової економіки прибуток виступає основною метою діяльності підприємства, тому визначення суті прибутку, механізму вдосконалення його формування та використання є необхідною передумовою розвитку економіки України. Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства та його фінансовий стан. Окремі облікові аспекти формування фінансових результатів за національними стандартами, безпосередньо на підприємствах, недостатньо висвітлені в економічній науці. Найважливіший показник роботи підприємства – розмір і характер прибутку за кожен період його діяльності. Тому, правильне визначення поняття „прибуток” та своєчасне відображення його в бухгалтерському обліку, зумовлює актуальність обраного напряму дослідження.

Прибуток – це грошове вираження основної частини грошових нагромаджень, створюваних підприємствами будь-якої форми власності. Як економічна категорія вона характеризує фінансовий результат діяльності підприємства. Прибуток є показником, що найбільш повно відображає ефективність виробництва, обсяг та якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

Категорія „прибуток” в економічній теорії розглядається як збільшення ресурсної бази підприємства, що використовується ними для компенсації вже здійснених витрат, накопичення з метою подальшого розширення і розвитку. Тому, питання обліку та стандартизації одного з найголовніших

показників роботи підприємства – „прибутку” – потребує широкого розгляду.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженню проблем визначення поняття прибутку та відображення його в обліку приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти. Сучасні українські вчені у галузі бухгалтерського обліку, такі як Ф.Ф. Бутинець [2, с. 325], Ю.А. Верига [4, с. 137], С.Ф. Голов [5, с. 9], Ткаченко [13, с. 524] трактують прибуток та збиток відповідно до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати". О. В. Лишиленко [8, с. 14] та В. Г. Швець [17, с. 207] під прибутком розуміють джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат.

### 3. Мета статті і постановка завдання

В умовах ринкової економіки значення прибутку величезне. Тому, вирішення завдання щодо організації обліку та формування фінансових результатів, розподілу та використання прибутку для підприємств з різною формою власності є актуальною та загальною задачею на всіх рівнях ієрархії управління.

### 4. Виклад основного матеріалу

Прибуток як економічний показник поєднує у собі, з одного боку, інтереси держави та суспільства, а з іншого – власника підприємства та працівників. Роль прибутку торговельного підприємства можна сформулювати так:

- прибуток є головною ціллю підприємницької діяльності й основним спонукальним елементом для ведення господарської діяльності;



- прибуток служить основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства;
- прибуток виступає захисним механізмом від загрози банкрутства;
- прибуток є головним джерелом зростання вартості ринкової підприємства та приросту активів;
- прибуток виступає джерелом подальшого розвитку підприємства;
- прибуток є основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів;
- прибуток є джерелом формування фондів стимулювання;
- прибуток виступає критерієм доцільності при впровадженні нових бізнес-ідей;
- прибуток виконує соціальну функцію, шляхом задоволення соціальних потреб суспільства;
- прибуток є інструментом розподілу чистого доходу суспільства між підприємством та бюджетом;
- прибуток є основним економічним важелем при формуванні надходжень до бюджету країни;
- прибуток підприємств створює передумови для економічного розвитку суспільства в цілому.

У сучасних умовах серед вчених-економістів існують різні точки зору щодо поняття "прибуток". Однією з проблем, що постають сьогодні, є проблема термінології. Автори застосовують досить широкий спектр варіантів термінів, під якими часто розуміють одне й те саме поняття.

В умовах розвитку ринкових відносин в економіці України визначення прибутку зазнає певних змін. Серед вітчизняних та закордонних учених існують певні суперечки щодо визначення поняття прибутку. Так, Л.І. Шваб характеризує прибуток як узагальнюючий фінансовий показник діяльності підприємства, це та частина його виторгу, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства. С.Ф. Покропівний розглядає прибуток як ту частину виторгу, що залишається після відшкодування усіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства, характеризуючи перевищення надходжень над витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності і є головним показником її результативності (ефективності) [6, с.436].

В. З. Балікоєв, наприклад, вважає, що джерелом будь-якого доходу в кінцевому підсумку є вартість додаткового прибутку. Він зазначив, що багато вітчизняних і зарубіжних економістів плутають два моменти: джерело виникнення підприємницького прибутку і економічну, юридично-правову обумовленість, законність присвоєння капіталістом прибутку. При цьому критикуються погляди А. Маршала, Й. Шумпетера, В. Д. Камаєва .

На думку І. М. Бойчик, прибуток – це частина доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

Російський економіст Д.С. Моляков під прибутком розуміє грошове втілення частини вартості додаткового продукту.

А. М. Поддєрьогін пов'язує виникнення прибутку з появою категорії „витрати”. Він зазначає, що "прибуток – це частина додаткової вартості, виробленої і реалізованої, готової до розподілу. Підприємство одержує прибуток після того, як втілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набере грошової форми. Отже, об'єктивна основа існування прибутку пов'язана з необхідністю первинного розподілу додаткового продукту" [16, с.28]. При цьому стверджується, що об'єктивна основа існування прибутку пов'язана з необхідністю первинного розподілу додаткового продукту. Справедливим є і те, що вчений вказує, що на формування прибутку впливають об'єктивні економічні процеси, які відбуваються у суспільстві, у сфері виробництва і розподілу валового внутрішнього продукту.

За визначенням А. А. Мазаракі, прибуток як економічний показник – різниця між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, послуг), між обсягом отриманого виторгу та сумою витрат на виготовлення та реалізацію продукції [9, с. 449].

Актуальним, на наш погляд, є визначення С. В. Мочерного про те, що прибуток – перетворена похідна форми додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу товарів і витратами капіталу на її виготовлення [12, с. 397]. Адже незаперечним фактом є те, що кількісно прибуток відображається як різниця між ціною товару та витратами на його виготовлення, однак вчений, цілком доречно, зауважує, що прибуток відображає перетворену похідну форму додаткової вартості.

Поряд з трактуванням прибутку, з точки зору економічної теорії не менш важливим є історичний аналіз методології його обліку. Питання виміру і відображення прибутку є одним із найскладніших, і тому на всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку воно поставало проблемою перед мислителями та вченими.

Слід відзначити ідеї щодо трактувань економічного і бухгалтерського прибутку видатного вченого І.А. Бланка. На його думку, прибуток – це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення підприємницької діяльності [1, с. 41]. Він зазначав, що концепція прибутку необхідна для трьох цілей: розрахунку податків, захисту кредиторів та для вибору розумної інвестиційної політики.

Бухгалтерське трактування прибутку прийнятне тільки для досягнення першої мети і абсолютно неприйнятне для досягнення третьої мети. Саме цей вчений визначив зв'язок між бухгалтерським і економічним прибутком. Приєднуючись до цієї думки, відзначимо, що підприємці мають право на отримання такого прибутку, тому що вони володіють засобами виробництва, організують ви-

робництво, рухають технічний прогрес, ризикують тощо. Проте ігнорування виробництва додаткового продукту і його розподілу є „результат ідеологічного і політичного підходів до цієї важливої проблеми”.

Прибуток з бухгалтерської точки зору – це позитивний фінансовий результат підприємницької діяльності, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період, характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, порядок визнання яких законодавчо врегульований, науково обґрунтований або самостійно встановлений суб'єктом економічної діяльності.

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку спрямована на те, щоб власники могли отримувати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити аудиторі без ретельного вивчення всієї діяльності підприємства.

Дослідження показують, що вченими розмежовуються поняття бухгалтерського і економічного прибутку. Так, К. Р. Макконел і С. Л. Брю відзначають, що бухгалтерський прибуток – це загальний дохід фірми за відрахуванням зовнішніх витрат, а економічний прибуток – це загальна дохід за відрахуванням всіх (внутрішніх і зовнішніх) витрат. Нормальний прибуток – це мінімальна плата, необхідна для того, щоб утримати підприємницький талант людини в межах даного підприємства. Для економіста прибуток означає сукупну виручку за відрахуванням всіх витрат, як минулих, так і виплат на інвестиції власників. Ідея прибутку в бухгалтерському обліку пов'язана тільки з отриманим результатом, проте в економічному змісті важливо і те, що буде отримано в майбутньому.

Як бачимо, існують різні підходи економістів до трактування поняття "прибуток підприємства". Велика кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності вищезазначених категорій. Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і систему оподаткування прибутку – з другого, під „прибутком” визначає два різних економічних явища. Прибуток у класичному розумінні – це різниця між ціною товару і витратами на виготовлення товару – його собівартістю. Саме таке розуміння прибутку закладене в усіх законодавчих актах України, крім законодавства про оподаткування прибутку. Натомість, відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", прибутком вважається сума валових доходів, тобто доходів від усіх видів діяльності, скоригована певним чином для цілей оподаткування, зменшена на суму валових витрат підприємства і на вартість зносу (амортизації) основних і нематеріальних активів. Головна його особливість полягає

в тому, що він безпосередньо не залежить від собівартості продукції, а становить різницю між доходами від реалізації і витратами на виробництво цієї продукції. Прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не збігається з бухгалтерським обліком прибутку. На наш погляд, таке визначення не характеризує повною мірою якість господарювання підприємства та не відображає суті прибутку.

Зміст категорії "прибуток" також розкритий у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду.

Велика кількість публікацій, присвячених дослідженню механізму формування та визначенню економічної сутності прибутку, свідчить про те, що він є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку.

При управлінні прибутком торговельного підприємства використовують різні класифікації, рис.1.

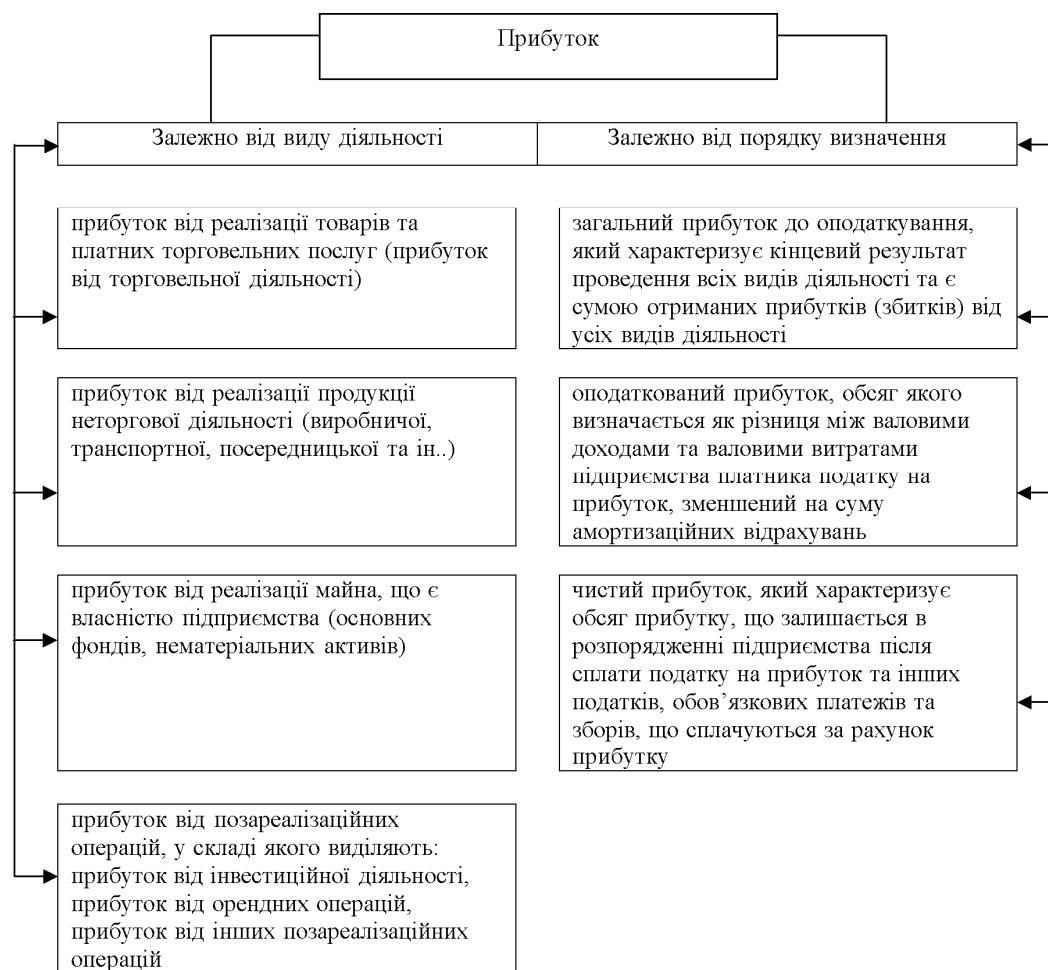
Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Уся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або, принаймні, стабілізацію його на певному рівні. Прибуток є головною метою та критерієм ефективної діяльності сучасного підприємства, безпосередньо впливає на його фінансовий стан та є захисним механізмом від банкрутства, а також – основним джерелом забезпечення фінансування внутрішніх потреб та подальшого його розвитку.

В умовах розвитку ринкової економіки України прибуток є основним спонукальним мотивом здійснення будь-якої підприємницької діяльності, оскільки він забезпечує зростання добробуту власників та працівників підприємства через дохід на вкладений капітал.

## 5. Висновки

Кінцевою метою господарської діяльності будь-якого підприємства є фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибутком є перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, понесених підприємством на створення цих доходів, а збиток – це перевищення сум витрат, понесених підприємством над доходами. Не дивлячись на законодавче вирішення цього питання та значні науково-практичні напрацювання, проблема щодо фінансових результатів є актуальною.

Виходячи з вищевказаного, виникає необхідність у теоретичному та методичному обґрунтуванні положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення визначення, визнання та розподілу прибутку, що передбачає вирішення наступних завдань:



**Рис. 1. Класифікація прибутку торговельних підприємств**

- узагальнити та систематизувати теоретичні та методичні основи обліку фінансових результатів;  
 - уточнити поняття "прибуток";  
 - розглянути та удосконалити загальноекономічну класифікацію фінансових результатів та прибутку;

- дослідити та удосконалити організацію та методологію обліку фінансових результатів та розподілу прибутку на окремих підприємствах.

Впровадження у практичну діяльність вищевказаних пропозицій дозволить покращити обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням фінансових результатів діяльності та використанням прибутку підприємства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К. : Изд-во "Ника-Цент", 1998. – 544 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [ 5-те вид., доп. і перероб.] – Ж.: ПП "Рута", 2003. – 726 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. : Ірпінь, ВТФ „Перун”, 2003. – 1440 с.

4. Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: моног. / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – Ч. 1. – 355 с.

5. Голов С. Ф. Управленческий учет как фактор повышения качества корпоративного управления / С. Ф. Голов // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 20. – С. 4-10.

6. Економіка підприємства: підручник / [за заг. ред. С. Ф. Покропівного]. – К. : КНЕУ, 2006. – 528 с.

7. Україна. Закон. Про оподаткування прибутку підприємств №283/97-ВР від 22.05.97 р. (із змінами і доповненнями) // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 1997. – № 3. – С. 3-17.

8. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 215 с.

9. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: підручник для вузів / А. А. Мазаракі [під ред. проф. Н. М. Ушакової]. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.

10. Макконелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика. / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю – К., 1993. – 785 с.

11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К. :

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.

12. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. / С. В. Мочерний (ред.) – Л. : Світ, 2005. – Т. 2. – 563 с.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 85-90.

14. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник / Н. М. Ткаченко. – [6-е вид.]. – К. : А.С.К., 2002. – 784 с.

15. Чацкіс Е. Д. Толковий словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий / Е. Д. Чацкіс (сост.). – Д. : Сталкер, 1996. – 320 с.

16. Фінанси підприємств: підручник / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін. – [5-те вид., перероб. та доповн.]. – К. : КНЕУ, 2005. – 546 с.

17. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.

18. Яременко В. В. Новий тлумачний словник української мови: У 3 т. / [за редакцією В. В. Яременко]. – К. : Аконт, 2001. – Т. 3. – 864 с.

УДК: 657.6 + 65.012.7(477)

**Воронко Р. М., Семенів М. І.**

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

***Анотація.** Досліджено сутність терміна „організація”, розкрито проблеми організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та організаціях України, розглянуто структуру системи внутрішнього контролю підприємства за методикою COSO.*

***Ключові слова:** організація, контроль, внутрішньогосподарський контроль, методика COSO.*

**Voronko R., Semeniv M.**

## **ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL ON THE ENTERPRISE**

***Summary.** In the article investigational essence of term „organization”, the problems of organization of internal control are exposed on enterprises and organizations of Ukraine, the structure of the internal checking of enterprise system is considered after the method of COSO.*

***Keywords:** organization, control, internal control, method of COSO.*

### **1. Вступ**

На сучасному етапі розвитку суспільства ринкові умови характеризуються високою невизначеністю і нестабільністю зовнішнього середовища, тому внутрішній контроль на підприємствах набуває обов’язкового характеру, оскільки доцільний на всіх рівнях управління. Ефективний внутрішньогосподарський контроль є гарантією успішної діяльності підприємства.

Загальна проблема полягає в тому, що сьогодні час внутрішньогосподарському контролю приділяють недостатньо уваги на практиці, хоча досліджуючи літературні джерела, можна зробити висновок, що питання, пов’язані з сутністю, значенням, методологією та організацією внутрішнього контролю на підприємствах, науковці досліджують уже сотню років. Байдуже ставлення власників

(керівників) підприємств до створення системи внутрішньогосподарського контролю свідчить про нестабільний стан багатьох підприємств у наш час. Правильна організації внутрішньогосподарського контролю – це один з найголовніших чинників, який допомагає мобілізувати обмежені ресурси підприємства для отримання максимального прибутку.

Від організації внутрішньогосподарського контролю, правильності його ведення залежить ефективність діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки удосконалення системи управління підприємством передбачає організацію системи внутрішнього контролю, за допомогою якої виявляють фактичний стан підприємства, визначають причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та знаходять невикористані резерви. Але в умовах жорсткої економії матеріальних ресурсів власники

підприємств все частіше відмовляються від організації системи внутрішнього контролю [2, с. 84].

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Над проблемами організації внутрішнього контролю працювали такі дослідники, як І. А. Белобжецький, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Н. Г. Виговська, М. Д. Корінько, В. Ф. Максимова, Л. В. Нападовська, Б. Н. Соколов та інші.

Проте актуальність дослідження цих питань сьогодні не зменшується. Потрібні нові підходи у зв'язку зі зміною умов господарювання підприємств, які набувають конкретних характеристик ринкового спрямування, та появою нових організаційно-методологічних принципів побудови внутрішньогосподарського контролю.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті - визначення сутності терміна „організація” та розкриття проблем організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та організаціях України.

## 4. Виклад основного матеріалу

У більшості економічних праць питання організації контролю розглядається в двох аспектах. Але спочатку визначимо суть терміна „організація”.

Термін „організація” походить від середньовічного латинського слова „organizo” – надаю стрункого вигляду, налаштовую. Пізніше під латинським словом „organizo” розуміли чіткий та злагоджений вигляд, об'єднання. Дещо іншим за значенням є французьке слово „organization” – устрій, формування, взаємозв'язок [7, с. 53].

Калюга Є. В. під організацією розуміє „упорядкування, налагодження певної системи. Організація передбачає досягнення та збереження певної впорядкованості елементів (вузлів) системи в цілому, підтримання якісної її визначеності” [6].

Поняття „організація” одні автори трактують як процес, явище, систему, впорядкованість елементів, об'єднання людей, властивість, функцію управління, структуру, фізіологічні та психологічні особливості окремої особи, тип функціонування системи [4]. Інші автори, наприклад, Смирнов Є. А., Кузьмінський А. М., Мочерний С. В., Кудрицький А. В. схиляються до думки, що організація – це процес або впорядкованість певних елементів [8, 14].

На наш погляд, під організацією слід розуміти процес впорядкування певних елементів для створення системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль наявний на кожному підприємстві (організації), проте компетентність його забезпечується не завжди. Так, невеликі підприємства найчастіше не мають достатнього штату, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінського персоналу, щоб належно організувати систему внутрішнього контролю. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, іноді погано керовані, і, як наслідок, доволі великі засоби, витра-

чені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів.

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві залежатиме, передовсім від правової форми підприємства, видів і масштабів його діяльності, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності та ставлення керівництва підприємства до контролю [2, с. 85].

Проблеми організації внутрішнього контролю ґрунтовно досліджувала В. Ф. Максимова. На її думку, організовуючи систему внутрішнього контролю, необхідно передбачити такі умови, як відповідальність керівництва підприємства за організацію системи контролю, проблематичність доцільності використання складних контрольних систем на невеликих підприємствах, обмеження ефективності та дієвості контролю керівництвом підприємства, відмову від неадекватних засобів контролю, ступінь довіри до внутрішньогосподарського поточного (оперативного) контролю [9, с. 123].

Белік Є. Д. вважає, що під час організації внутрішнього контролю слід обов'язково передбачити розподіл обов'язків, щоб уникнути поєднання виконавчих та контрольних функцій, також необхідно передбачити доцільність охоплення контролем тих чи інших об'єктів [2].

Калюга Є. Ф. у своїй монографії пише, що „організація контролю в структурних підрозділах підприємств являє собою виконання в конкретних умовах відповідними фахівцями в межах їх функціональних обов'язків визначених контрольно-ревізійних процедур. Такі процедури фахівці відповідних структурних підрозділів підприємств здійснюють як: об'єднано (економісти, працівники обліку, технологи, виробники продукції, юристи), так і самостійно (окремо в межах своїх функціональних обов'язків)” [6].

На думку проф. Б. Н. Соколова, система внутрішнього контролю може бути організована в трьох таких основних формах, як системи внутрішнього аудиту, структурно-функціональна форма контролю, контрольно-ревізійна служба (рис. 1).

Підходи до організації внутрішнього контролю на підприємствах різних форм власності вивчала Н. Г. Виговська. На її погляд, самостійну систему внутрішнього контролю доцільно створювати на середніх та великих підприємствах зі складною внутрішньою організаційною структурою. На невеликих підприємствах контроль здійснюють за допомогою інтегрованої системи обліку, при цьому спеціальної служби й посади контролера не передбачають, а його функції може виконувати головний бухгалтер або спеціально уповноважений працівник підприємства [5].

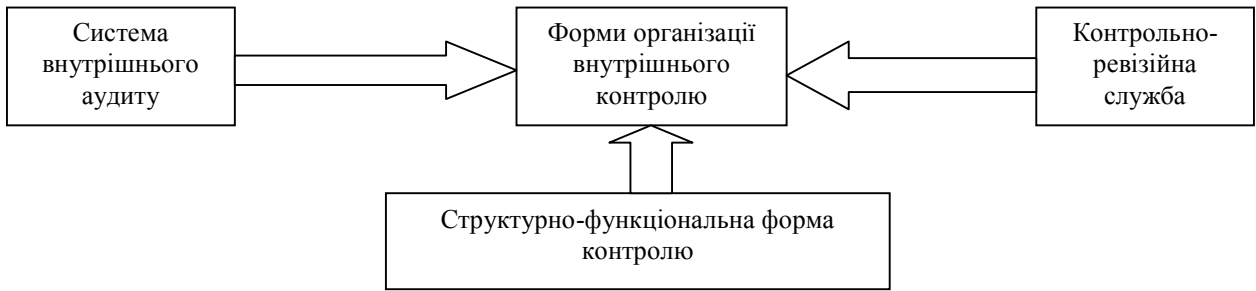


Рис. 1. Форми організації внутрішнього контролю за проф. Б. Н. Соколовим [14, с. 10]

Пантелеєв В. П. у своїй докторській дисертації зазначає, що „організація внутрішньогосподарського контролю передбачає: встановлення мети (завдання) контролю; побудову організаційної структури контролю та її зв'язок з організаційною структурою управління підприємством в цілому; вибір головних параметрів, актуальних для діяльності підприємства; створення на підприємстві підрозділу з внутрішньогосподарського контролю (там, де це доцільно) та призначення працівників-контролерів або покладання обов'язків з контролю на співробітників; налагодження координації між суб'єктами контролю; регламентацію функцій служб (осіб) з контролю; розробку внутрішніх документів, які визначають проведення контролю на даному підприємстві; інформаційне забезпечення контролю; виконання контрольних заходів; технологію отримання даних; планування контролю; систему нормативів, внутрішніх стандартів, внутрішньої звітності” [12].

або неумисним порушенням працівниками своїх обов'язків, що призводить до погіршення фінансового стану підприємства або його ділової репутації.

Підхід до організації системи внутрішнього контролю підприємства повинен мати комплексний характер.

На нашу думку, в сучасних умовах господарювання необхідно для організації внутрішньогосподарського контролю застосовувати модель контролю COSO.

Модель контролю COSO, розробив The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) в США в той час коли крах сотень фінансових інститутів завдав мільярдних збитків інвесторам, кредиторам і уряду США. Моделі ризику і контролю, запропоновані COSO, стали основою для інших моделей ризику і контролю, які розробили в інших країнах організації, аналогічні COSO, і різні консультаційні фірми.

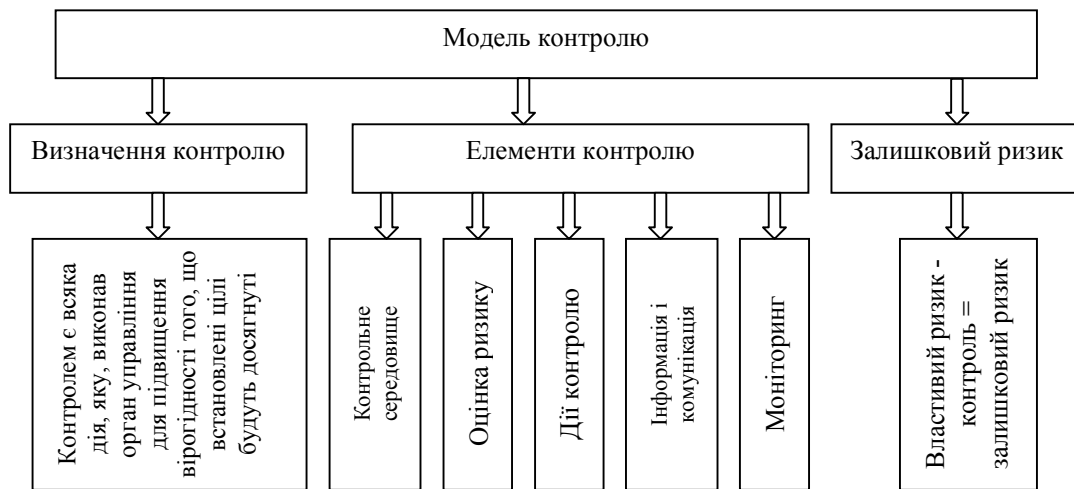


Рис. 2. Модель контролю за методологією COSO

Важливе значення для організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та організаціях для створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю, яка знизить ймовірність виникнення різноманітних ризиків.

Система внутрішньогосподарського контролю – це система заходів, спрямованих на виявлення і усунення фінансових, правових, виробничих та інших ризиків, а також на виявлення фактів господарської діяльності, пов'язаних з навмисним

Відповідно до моделі контролю COSO існують три основні цілі внутрішнього контролю:

- перевірка ефективності господарських операцій;
- перевірка відповідності операцій і обліку вимогам законів;
- перевірка забезпечення достовірності фінансової звітності.

Відповідно, завдання побудови ефективної системи внутрішнього контролю полягає в тому, щоб структурувати всі контрольні процедури для всіх важливих бізнес-процесів, щоб виконати три ці "надзавдання".

Модель COSO складається з п'яти ключових компонентів:

- контрольного середовища;
- оцінки ризиків;
- заходів з контролювання;
- внутрішніх комунікацій;
- моніторингу.

На рис. 2 показано модель контролю COSO.

На підставі запропонованої моделі контролю логічно будується система внутрішнього контролю підприємства за методикою COSO, структурна схема якого наведена на рис. 3.

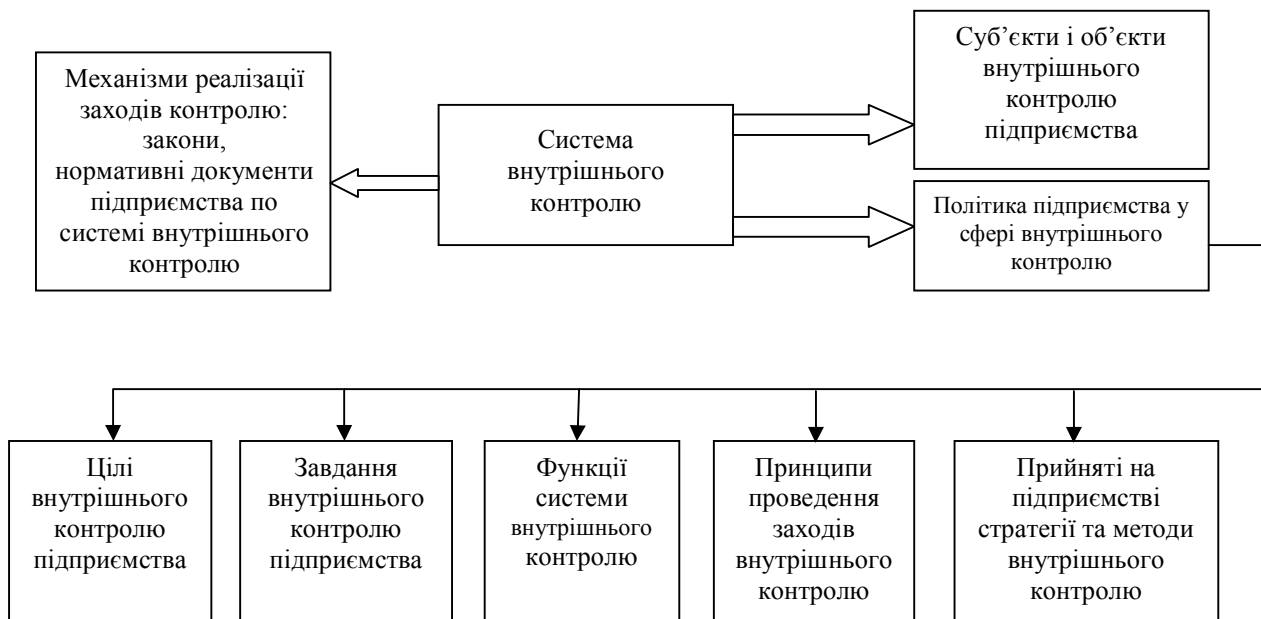


Рис. 3. Структура системи внутрішнього контролю підприємства за методикою COSO

Ефективна організація внутрішнього контролю в системі управління передбачає:

- наявність працівників-контролерів для малих підприємств або спеціального підрозділу, який виконує функції внутрішнього контролю, для середніх та великих підприємств;
- чітку регламентацію функцій працівників-контролерів та працівників, на робочих місцях яких в певних обсягах здійснюється контроль;
- використання окрім, нормативно-правових актів, спеціальних внутрішніх документів (стандартів, положень), які регламентують реалізацію контролю на підприємстві;
- методичне забезпечення, яке використовують у процесі контролю для перевірки різних об'єктів бухгалтерського обліку;
- інформаційне забезпечення, яке формується за рахунок даних бухгалтерського обліку і поповнюється за рахунок результатів внутрішнього контролю;
- застосування автоматизованих інформаційних систем і технологій для виконання завдань

контролю, що пришвидшує обробку інформації і звільняє контролера від рутинних операцій;

- застосування комплексу прогресивних і дієвих заходів, методів, інструментів, які базуються на використанні засад економічного аналізу та економіко-математичного моделювання [15, с. 81].

Зазначимо, що в будь-якому випадку відповідає за організацію та стан внутрішнього контролю на підприємстві його власник (керівник). Необхідно також пам'ятати, що внутрішній контроль здійснюється не лише для потреб власників, але й для працівників. Бутинець Т. А., стверджує: якщо внутрішній контроль „правильно організований, то наводить справедливість у створенні національного багатства та його споживанні” [3, с. 19].

Організація внутрішнього контролю повинна бути цілісною, єдиною системою взаємо-

пов'язаних, взаємоузгоджених способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційної бази, виконання контрольних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю. Тому основні напрями її удосконалення такі:

- вибір оптимальної за складом та обсягом інформаційної бази, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед внутрішнім контролем;
- розроблення та запровадження удосконалених способів, прийомів і методів контролю, найбільш адаптованих до завдань контрольної перевірки;
- розроблення та запровадження раціональної технології вирішення завдань внутрішнього контролю, що забезпечить злагоджене функціонування його механізму [11, с. 115 - 116].

Отже, якісна та правильна організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, забезпечує збереження майна, раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів та інформаційну безпеку підчас прийняття управлінських рішень у ринкових умовах та перетворю-

ється на визначальний фактор зростання ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

За результатами досліджень можна зробити висновок, що організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та організаціях України не має уніфікованого вигляду. На великих підприємствах потрібно узгодити роботу різних органів і рівнів управління й контролю, застосовувати спеціальні контрольні методи, необхідно закріплювати в окремому документі визначену контрольну політику та дотримуватися її вимог. На середніх підприємствах потрібний розумний компроміс між розподілом повноважень серед структурних підрозділів та порівняно нескладною структурою управління та зменшенням витрат на службу контролю. На малих підприємствах найважливішим аспектом контролю є компетентність персоналу та активна участь в операціях власника (керівника).

### 5. Висновки

У статті зосереджено увагу на дослідженні проблем організації внутрішньогосподарського контролю, для того, щоб забезпечити його ефективне здійснення на підприємстві та прийняття оперативних управлінських рішень.

**На підставі отриманих результатів зроблено такі висновки:**

1. Незважаючи на актуальність організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та організаціях в Україні, дослідженню цієї проблеми приділяється недостатня увага.

2. Теоретичні та практичні засади організації внутрішнього контролю необхідно удосконалити, розширюючи його управлінські можливості та максимально адаптувати до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають у процесі прийняття управлінських рішень.

3. Жодна система контролю не може гарантувати, що не станеться подій, що призводять до непередбачених збитків. Разом з тим, створення ефективної системи внутрішнього контролю знижує ймовірність таких збитків.

4. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України не має уніфікованого вигляду.

Дослідивши проблему організації внутрішньогосподарського контролю, пропонуємо для організації внутрішнього контролю на підприємстві, створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю використовувати методику COSO, суть якої полягає в управлінні ризиками.

Подальші дослідження спрямовані на визначення особливостей організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах і організаціях споживчої кооперації України.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы, 1979. – 160 с.
2. Белік В. Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // Міжнарод-

ний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3 (15). – С. 84–100.

3. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль як система / Т. А. Бутинець // Матеріали міжнародної наукової конференції “Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін”, 7–8 жовтня 2010 р. – Полтава : ТОВ “АСМП”, 2010. – 500 с. – С. 386–389.

4. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко / [за заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [4-е вид, доп. і перероб.] – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 560 с.

5. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : моногр. / Н. Г. Виговська – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

6. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: моногр. / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

7. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: моногр. / М. Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

8. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : підруч. / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній; [за ред. А. М. Кузьмінського]. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.

9. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

10. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : моногр. / Л. В. Нападовська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

11. Островерха Р. Е. Теоретичні засади організації внутрішнього контролю на підприємстві / Р. Е. Островерха // Науковий вісник Національного університету ДЕС. України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – С. 115–120.

12. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, розвиток : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09 “бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. П. Пантелеєв. – К., 2009. – 28 с.

13. Смирнов Э. А. Основы теории организации : учеб. пособие [для вузов] / Э. А. Смирнов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 375 с.

14. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.

15. Яровенко Г. М. Організаційні заходи забезпечення ефективного функціонування внутрішнього контролю підприємств / Г. М. Яровенко // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2008. – № 1 (18). – С. 80–87.



## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

*Анотація.* У статті досліджуються сутність та значення фінансових результатів, підходи до формування та відображення прибутку в системі обліку. Проводиться аналіз розвитку обліку фінансових результатів з виділенням основоположних його концепцій. Обґрунтовується необхідність та можливість формування інформації про прибуток, що забезпечує потреби управління при дотриманні балансу інтересів усіх користувачів, в єдиній системі бухгалтерського обліку. На базі проведеного аналізу пропонується концепція багатоцільових фінансових результатів.

*Ключові слова:* прибуток, релевантність, фінансові результати, оцінка.

Geyer E.

## CONCEPTUAL APPROACHES TO THE FORMATION AND DISPLAY OF FINANCIAL RESULTS IN ACCOUNTING

*Annotation.* In this article point and meaning of financial results, ways of income formation and indication in accounting system are researched. Financial results' accounting development with introducing its main concepts is analyzed. Necessity and possibility of income information formation that provides needs of control, deducting interests balance of all users, in one accounting system is grounded. Based on the realized analysis multi-purpose financial results' concept is proposed.

*Keywords:* income, relevance, financial results, evaluation.

### 1. Вступ

Показники фінансових результатів діяльності є дуже важливими в управлінні підприємством. Така інформація необхідна для різних користувачів і використовується при прийнятті рішень. Однак, підвищений інтерес до формування різних показників фінансових результатів у бухгалтерському обліку з'явився тільки у процесі реформування бухгалтерського обліку. До цього моменту питанням обліку фінансових результатів не приділялось належної уваги, оскільки за часів соціалістичної економіки прибуток не був головною метою діяльності підприємства, розглядався лише як один із оціночних показників ефективності діяльності у звітному періоді. Довгий період існувала система бухгалтерського обліку, яка виключала будь-які інші цілі показника прибутку, була повністю відсутня методологія і методика обліку прибутку для різних цілей. Нові форми господарювання, методи управління підприємством вимагали принципово інших підходів до формування інформації про прибуток, визнання ролі прибутку як кінцевої цілі всієї системи бухгалтерського обліку. Все це викликало появу дефініції "фінансові результати", збільшення сукупності фінансових результатів, розширення меж їх обліку.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

До вирішення складної та багатоаспектної проблеми обліку прибутку звертались вітчизняні та зарубіжні вчені. Велике значення для розвитку бухгалтерського обліку фінансових результатів мають праці вітчизняних вчених Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, Й. Я. Даньківа, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка та ін. Значний внесок у вирішення цієї проблеми зробили зарубіжні економісти Х. Андерсон, М. Ф. Ван Бреда, Д. Кондуел, В. В. Ковальов, М. І. Кутер, М. Р. Метью, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, М. Х. Б. Перера, Дж.Рис, Ж. Ришар, Я. В. Соколов, Е. С. Хендриксен, Л.З. Шнейдман, Р. Ентоні та ін.

Визнаючи важливість результатів, отриманих названими вченими, слід відзначити, що питання обліку фінансових результатів потребують подальшого розвитку, тому що методологія обліку і звітності про фінансові результати значно відстає від теоретичних і практичних потреб, відсутнє теоретичне обґрунтування всієї сукупності фінансових результатів, що забезпечать інформацією всіх зацікавлених користувачів. Зростання значення фінансових результатів та недостатність проведених досліджень, пов'язаних зі створенням системи бухгалтерського обліку в нових економічних умовах

управління підприємством, визначає актуальність теми дослідження.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є проведення аналізу концепцій визначення фінансових результатів, обґрунтування необхідності та можливості формування інформації про прибуток, що забезпечує потреби управління при дотриманні балансу інтересів усіх користувачів, в єдиній системі бухгалтерського обліку.

### 4. Виклад основного матеріалу

За твердженням вітчизняних та зарубіжних вчених, визначення прибутку як показника результату діяльності підприємства є центральним моментом сучасної фінансової звітності. Прибуток підприємства являє собою:

- головну мету підприємницької діяльності;
- основне джерело економічного і соціального розвитку не тільки окремих підприємств, але й держави в цілому; через податкову систему механізм перерозподілу прибутку дозволяє сформувати дохідну частину державного бюджету;
- критерій ефективності операційної діяльності;
- основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів підприємства, які забезпечують його розвиток;
- головне джерело зростання ринкової вартості підприємства [1, с.142-143].

Наприклад, прибуток – це перевищення доходів над витратами (навпаки – збитки). Це твердження хоча і логічне, але не очевидне. Перш за все слід уточнити: мова йде про грошові або матеріальні потоки. З економічної точки зору, прибуток – це різниця між грошовими надходженнями та грошовими витратами. З господарської точки зору, прибуток – це різниця між майновим станом підприємства на кінець та початок звітного періоду" [3].

На практиці не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольняв би всі інформаційні потреби користувачів. "Різноманітність використання показників прибутку та їх складових, а тому й багатоваріантність інформаційного забезпечення таких цілей обумовили формування різних концепцій і показників звітного прибутку. Окремий показник прибутку може задовольнити у найкращому випадку декілька цілей, але не всі" [2, с. 229].

Сучасні дослідники здійснюють спроби систематизувати різні підходи до визначення прибутку, виходячи з його різних цільових установок, і виділяють різні концепції прибутку. Вибір тієї чи іншої концепції прибутку впливає на формування показника прибутку. Вплив інформаційних потреб користувачів на показник прибутку показаний на рис. 1.

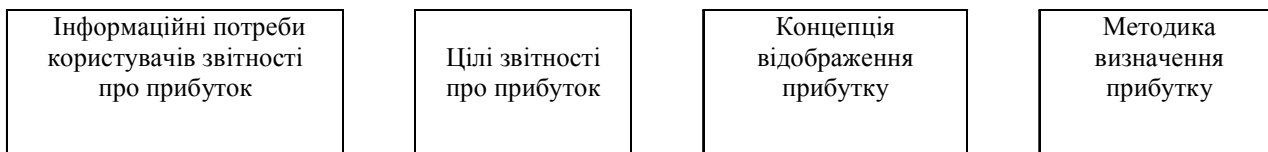


Рис. 1. Вплив інформаційних потреб користувачів на методіку визначення прибутку

Американські вчені Е. С.Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда зазначають, що крім загальної мети інформування, звітність про прибуток може мати й інші цілі:

- розмежування інвестованого капіталу і прибутку, тобто внесків та їх приросту;
- прибуток використовується як показник ефективності діяльності апарату управління;
- дані про прибуток минулих років застосовуються для прогнозування діяльності підприємства та розподілу дивідендів;
- показник прибутку використовується апаратом управління для аналізу результатів діяльності підприємства і обґрунтування управлінських рішень [2, с. 204].

Досліджуються різні підходи до визначення та оцінки прибутку. В залежності від цілей, поставлених зацікавленою особою, прибуток може визначатись по-різному і бути адресованим різним користувачам звітності.

Як стверджує Й. Я. Даньків, "французькі бухгалтери вивели економічний зміст обліку як будь-якого теоретичного вчення з парадоксів про прибуток. Ці парадокси ніхто не формулював, однак на практиці їх не можна було ігнорувати.

Як зазначають Е. С. Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда, бухгалтерський прибуток, хоча і впливає на процеси прогнозування і прийняття рішень, не відображає явища реального світу, оскільки принципи та правила бухгалтери створюють на основі уявлень, які можуть і не співвідноситись із дійсністю. У групі досліджень цілей фінансової звітності (Study Group on the Objectives of Financial Statements) зазначено, що "прибуток визначається на основі домовленостей і правил, які мають бути логічними та внутрішньо послідовними, навіть якщо вони не узгоджуються з уявленнями про прибуток економістів" [4, с. 22].

Правила стають логічними і послідовними, якщо вони базуються на даних та поняттях, що виведені з існуючої практики. Однак такі поняття, як "реалізація", "відповідність", "нарахування", можуть бути визначені тільки за допомогою точних формулювань, оскільки для них не існує аналогів у реальному світі. В цьому полягає одна з причин складності пізнання облікових концепцій. Бухгалтерський прибуток є результатом додавання позитивних і негативних складових, багато з яких не мають реального значення.

Згідно з Положенням про концепції фінансового обліку, бухгалтерський прибуток є задовільним засобом оцінки результатів діяльності фірми і може бути використаний для прогнозування. Він є релевантним для моделей прийняття рішень інвесторами та кредиторами. З іншого боку, Н.Бедфорд вважає, що користувачі фінансової звітності повинні розуміти, що сенс облікового прибутку можна сприймати тільки через розуміння методу і алгоритму його обчислення [5, с.192].

У міжнародній практиці в 20 столітті став розповсюдженим інформаційний підхід у теорії бухгалтерського обліку, прихильники якого (Д. Г. Сортер та ін.) використовують поняття релевантності інформації, під якою розуміють її значущість, важливість. Релевантність передбачає, що інформація повинна мати відношення або корисне застосування до дій, для яких вона призначалась, щоб забезпечити отримання бажаного результату. Релевантність інформації може бути розглянута з позиції синтаксису, семантики і прагматики.

Проблеми концептуального відображення прибутку у бухгалтерському обліку знайшли своє місце у працях Е.С. Хендриксона і М.Ф. Ван Бреди, які розглядають сучасний бухгалтерський облік як наукову теорію, що вивчає різні властивості інформаційної системи, направленої на формування і відображення прибутку. Такий підхід дозволяє стверджувати, що ці автори підходять до обліку з позицій семіотики, тобто комплексу наукових теорій, яка вивчає різні властивості знакових систем, основоположником котрої є американський філософ і математик Ч. Пірс.

У філософському енциклопедичному словнику подаються такі визначення цих понять. Синтаксис – вивчення чисто формальної частини формалізованої мови, тобто неінтерпретованого обчислення. Об'єктами такого вивчення є правила створення виразів предметної мови [6, с. 609]. Семантика – розділ логіки і семіотики, який аналізує значення і сенс явищ [6, с. 600]. Прагматика – розділ семіотики, який вивчає відношення інтерпретатора-користувача будь-якої знакової системи до самої знакової системи [6, с. 522].

В своїй роботі "Теорія бухгалтерського обліку" Е.С. Хендриксен і М.Ф. ван Бредя зробили докладний аналіз концепцій прибутку у звітності з точки зору релевантності показника прибутку, виділивши три підходи до його визначення і оцінки: синтаксичний, семантичний та прагматичний підходи.

Синтаксичний підхід до прибутку передбачає його розгляд з точки зору правил його визначення; семантичний — через його зв'язок з основними економічними реаліями; прагматичний — з позиції його використання користувачами, незалежно від того, як він вимірюється та визначається.

Відповідно до синтаксичної концепції, інформація про прибуток є релевантною, якщо користувачі розуміють правила і алгоритм його обчислення. Одним із прикладів реалізації синтаксичної концепції є операційний підхід до обчислення прибутку, який є найбільш розповсюдженим у

бухгалтерському обліку. Згідно з операційним підходом, зміни в оцінці статей активів і зобов'язань відображаються на рахунках бухгалтерського обліку тільки тоді, коли ці зміни є результатом як зовнішніх, так і внутрішніх операцій підприємства.

При операційному підході, зміни в оцінці активів та зобов'язань не відображаються в обліку, якщо вони обумовлені змінами ринкових цін або відхиленнями від прогнозів. Таке коригування є відхиленням від справжнього операційного підходу, тому що передбачене методом щорічних інвентаризацій активів при використанні концепції підтримки капіталу.

Таким чином, операційний підхід відповідає концепції визнання прибутку в бухгалтерському обліку в момент продажу, обміну або зміни вартості.

Операційний підхід має певні переваги: складові звітного прибутку (доходи і витрати) можуть бути згруповані в розрізі видів продукції або покупців, за сегментами діяльності, що корисно для цілей управління підприємством і оцінки ефективності діяльності підприємства.

При такому підході для обліку кожної операції необхідно вирішити задачі її оцінки, віднесення до звітного періоду, але головною проблемою є встановлення відповідності витрат і доходів у конкретному звітному періоді. Такий підхід не відображає в повній мірі реальної оцінки прибутку, оскільки базується на поняттях, що не мають аналогів у реальному житті.

Деякі концепції чистого прибутку, що обчислені згідно з підходом підтримки капіталу, можуть бути розглянуті у поєднанні з операційним підходом. Для цього необхідно коригувати доходи і витрати в момент реєстрації кожної операції, а також коригувати оцінку активів у кінці кожного звітного періоду. Діюча облікова практика оцінки прибутку тут є поєднанням концепцій підтримки капіталу й операційного підходу.

Однією із переваг розглянутого підходу є можливість здійснення багатоцільових оцінок прибутку. Так, прибуток з основної діяльності і реалізації товарів оцінюється та прогнозується інакше, ніж, наприклад, позареалізаційний прибуток або прибуток від операцій із цінними паперами. Ефективність апарату управління може бути оцінена більш точно, якщо прибуток структурований за видами діяльності і в більшій або меншій мірі контролюється адміністрацією. Крім того, класифікація складових прибутку за видами діяльності дозволяє отримати більш обґрунтовані прогнози.

Семантична концепція прибутку передбачає, що прибуток необхідно розглядати виходячи з його економічного змісту і через взаємозв'язок з основними економічними реаліями. До таких реалій можна віднести зміни добробуту та максимізацію прибутку за певних умов ринкової структури, попиту на продукцію та вкладених витрат.

В основі концепції підтримки добробуту лежить поняття економічного прибутку підприємства. Згідно з поглядами англійського економіста Дж. Хікса, прибуток – це сума, яку людина може витратити протягом певного періоду часу і в кінці

цього періоду мати такий же дохід, що й на початку.

Концепція підтримки добробуту дещо змінюється при застосуванні її до підприємства, оскільки на рівні підприємства добробут визначається як вартість фірми. Слід розмежовувати поняття "сукупний прибуток" і "прибуток господарської одиниці". Сукупний прибуток показує зміни власного капіталу підприємства за період за рахунок усіх операцій та подій, за виключенням тих, які пов'язані з інвестиціями та вилученням власників.

Прибуток господарської одиниці має відношення до підприємства в цілому і включає дохід кредиторів і інвесторів. Чистий прибуток господарської одиниці визначається як сума грошових коштів, що створені підприємством як господарською одиницею, з додаванням зміни вартості власного капіталу і кредиторською заборгованості.

Для оцінки добробуту необхідно отримати оцінку активів і зобов'язань на початок та кінець періоду. В якості оцінок можуть бути використані: первісна вартість, поточна вартість, вартість реалізації, приведена дисконтована вартість. Кожна з оцінок має переваги і недоліки.

Концепція підтримання добробуту припускає використання в якості цін на початок і кінець періоду первісну вартість. На думку вчених "прибуток господарської одиниці розглядається у даному випадку як розширення її загальноприйнятого бухгалтерського тлумачення. Вона не включає зміну добробуту, що обумовлена коливаннями цін на ринку, за виключенням тих випадків, коли ці коливання призводять до зменшення вартості запасів до ринкових, що відображається в обліку. Визначення кінцевого прибутку засновано, швидше, на структурних правилах, ніж на її істинному змісті" [2, с. 189].

У випадку застосування поточних цін, прибуток господарської одиниці включає, крім операційного прибутку, потенційні прибутки та втрати, що виникають внаслідок зміни цін, які будуть реалізовані шляхом продажу або обміну.

Концепція підтримки добробуту припускає використання в якості методу оцінки вартості реалізації окремих активів та зобов'язань. Капітал підприємства визначається як сума грошових коштів та грошових еквівалентів усіх активів за вирахуванням суми грошових еквівалентів кредиторської заборгованості. Поточна (ринкова) ціна окремих активів, що знаходяться у розпорядженні підприємства, визначається, наприклад, при плановій ліквідації підприємства.

Перевагою даного методу є те, що в результаті додавання ринкових цін окремих активів та зобов'язань можна отримати достатньо обґрунтовану оцінку підприємства, так як ціни, встановлені ринком, є об'єктивними. Тим не менш, загальна оцінка підприємства часто вища, ніж оцінка її окремих активів та зобов'язань, інакше власникам було б вигідніше продати активи підприємства. Різниця часто пов'язана з гудвілом та іншими нематеріальними активами, оцінками очікувань, факто-

рами дисконтування, коригуванням на фактором ризику.

Американські вчені вважають, що "розрахунок прибутку шляхом співставлення ринкових цін активів і кредиторської заборгованості слугує кращою основою для оцінки господарських альтернатив підприємства, але не дає необхідної бази для прогнозування майбутніх змін, тому що не дозволяє визначити зміст минулих змін" [2, с. 191].

Частіше для оцінки чистих активів підприємства використовується капіталізована вартість очікуваних потоків грошових коштів. Прибуток, що очікується інвестором, може бути визначений шляхом додавання грошових коштів, які він планує отримати від підприємства, і змін оцінки внеску, що очікується, за умов, що оцінки встановлені дисконтуванням очікуваних майбутніх потоків грошових коштів.

В умовах ефективного ринку вважається, що ціни на акції підприємства, як і на боргові цінні папери, дорівнюють поточній дисконтованій оцінці очікуваних грошових надходжень. Таким чином, ринкова ціна може застосовуватись для заміни величини капіталізованих майбутніх грошових надходжень. Цей підхід передбачає ринкову оцінку не окремих активів та зобов'язань, а підприємства в цілому. Оцінка підприємства в цілому, що отримана на основі ринкових цін, передбачає дію принципу безперервності діяльності підприємства.

На відміну від ринкової оцінки, метод капіталізації майбутніх грошових потоків є більш суб'єктивним, тому що використовує індивідуальні прогнози потоків грошових коштів, оцінки ставки дисконтування. Ринкова оцінка підприємства, навпаки, є об'єктивною та може бути перевіреною, так як використовує реальні ціни на акції та боргові цінні папери підприємства. До недоліків методу ринкової оцінки можна віднести неможливість його застосування для підприємств, цінні папери яких не реалізуються на біржі і не мають ринкового котирування.

Відповідно до такої оцінки, прибуток враховує приріст вартості за рахунок зміни ринкової оцінки підприємства. Даний показник прибутку часто називають економічним прибутком. На відміну від нього, бухгалтерський чистий прибуток, який створюється приростом чистої балансової оцінки, часто не співпадає з економічним прибутком і у кращому випадку є лише близьким до нього.

Узагальнюючи сказане, можна зробити висновки про те, що згідно з концепцією підтримки капіталу, відмінність бухгалтерського від економічного прибутку полягає у методах оцінки вартості підприємства в цілому, а також її активів та зобов'язань.

В результаті заміни первісної вартості іншими оцінками оцінки відбувається рух від бухгалтерського прибутку до економічного. Так як при застосуванні інших видів оцінки починають враховуватись ринкові реалії у вигляді зміни цін, темпів інфляції, рівня відсотків та ризиків, а також інші характеристики ринку. Тому, перехід від одного виду прибутку до іншого можна здійснити проведення відповідних коригувань

В теперішній час у сучасному фінансовому обліку, правила якого зведені у МСФЗ, спостерігаються значні зміни у методології формування фінансового результату. Все більше ознак свідчать про поступовий відхід від синтаксичного підходу у бік семантичного (економічного) підходу:

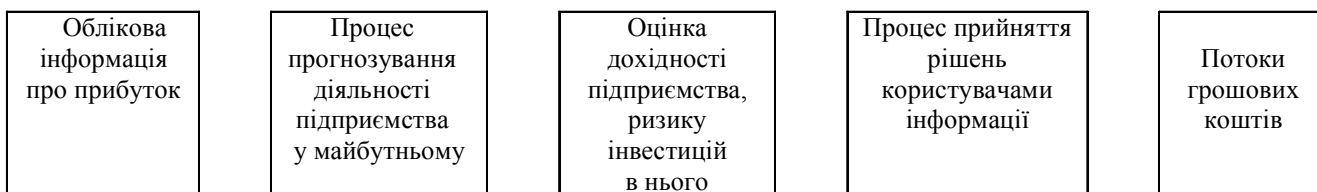
- у МСФЗ відбувається витіснення традиційної оцінки за собівартістю оцінкою за справедливою вартістю; заміна первісної вартості іншими видами оцінки, у тому числі характерною для семантичної концепції дисконтованою вартістю, свідчить про зближення концепцій бухгалтерського й економічного прибутку;

- у міжнародній практиці з 1 січня 2005 р. стало обов'язковим виділяти показник "результат від операційної діяльності", а також класифікувати статті в якості надзвичайних, що ускладнює структурний аналіз звітності і не є характерним для синтаксичного підходу;

- з 1 січня 2009 р. МСФЗ встановлюють складання звіту про сукупний прибуток. Використання показника сукупного прибутку є спробою наблизити традиційне бухгалтерське розуміння прибутку та економічного поняття прибутку як приросту добробуту.

Прагматична концепція прибутку розглядає вплив облікової інформації про прибуток на поведінкові характеристики користувачів інформації: прогнозованість, прийняття рішень інвесторами, кредиторами, керівництвом, взаємозв'язок змін прибутку і курсу цінних паперів та ін.

В основі прагматичної концепції прибутку лежить твердження, що інформація про прибуток впливає на поведінку потоків грошових коштів. Інвестори, кредитори та інші особи, що зацікавлені у перспективі руху грошових коштів підприємства, часто звертаються до звітних даних про прибуток для його прогнозування, оцінки дохідності підприємств і ризику інвестицій у нього. Зміст прагматичної концепції відображений на рис. 2.



**Рис. 2. Зміст прагматичної концепції прибутку**

Як свідчить досвід, зв'язок між обліковим прибутком і ринковими цінами не є прямим. Це обумовлено тим, що ціни реагують, крім інформації про прибуток, на ряд інших факторів, наприклад, можливість воєнних дій, зміни відсоткової ставки та ін. Обліковий прибуток може коливатись як наслідок зміни облікових принципів (наприклад, зміни методів нарахування амортизації). Ще більше ускладнює аналіз взаємозв'язку зміна облікового прибутку і ринкових цін, цільова зміна підприємством методів обліку, що спрямована на згладжування прибутку між періодами.

Порівнюючи характеристики різних показників прибутку, можна стверджувати, що на практиці не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольнив би всі інформаційні потреби користувачів. Вибір концепції відображення прибутку у звітності визначає методологію формування фінансового результату. В табл. 1 наведено показники, які відповідають синтаксичній, семантичній і прагматичній концепціям прибутку та їх зв'язку з цілями користувачів та рішеннями, що приймаються.

У зарубіжних дослідження виділяють такі показники прибутку: поточний операційний прибуток; зароблений прибуток; чистий прибуток; сукупний прибуток.

При визначенні показника поточного операційного прибутку враховуються тільки ті операції та події, які, по-перше, є наслідком управлінських рішень поточного періоду і, по-друге, пов'язані з основною діяльністю підприємства. Даний показник має велике значення при аналізі ефективності діяльності підприємства.

Показник прибутку, який відображає результати тільки поточного звітного періоду від усіх видів діяльності, називають заробленим прибутком.

Показник чистого прибутку, крім результатів поточного звітного періоду, включає результати бухгалтерських коригувань даних попередніх звітних періодів, які відображаються у поточному періоді, наприклад, сукупний вплив змін облікових принципів.

Деякі дослідники вважають, що показник звітного чистого прибутку є кращою базою для порівняння між періодами, співставлення результатів діяльності різних підприємств.

Показник сукупного прибутку визначається як сума чистого прибутку, сукупних коригувань даних попередніх періодів, змін капіталу, що не відносяться до його власників. Сукупний прибуток є більш широким поняттям, ніж чистий прибуток.

Показник сукупного прибутку має ряд переваг:

- показник чистого прибутку характеризує тільки результати діяльності менеджерів підприємства, тоді як сукупний прибуток враховує також вплив подій, які не можуть контролюватися менеджерами;

- показник сукупного прибутку більш точно характеризує результат діяльності підприємства і його розрахунок легко перевірити. У той час як розмежування доходів і витрат між операційною і неопераційною діяльністю не завжди є чітким

## Взаємозв'язок цілей користувачів, концепцій і показників прибутку

| Цілі користувачів звітності про прибуток                    | Концепція прибутку                 | Показник прибутку   | Характеристика показника прибутку  | Рішення, що приймаються на основі показника прибутку   |
|---|------------------------------------|---|--|--|
| Оцінка ефективності управління                              | Синтаксичний (структурний) підхід  | Поточний операційний прибуток, зароблений прибуток  | Відображає результат зміни елементів прибутку відповідно до характеру і структури діяльності, які контролюються адміністрацією підприємства  | Управлінські рішення на основі проведення аналізу ефективності діяльності  |
| Оцінка вартості підприємства                                | Семантичний (економічний) підхід   | Сукупний прибуток   | Відображає результат усіх змін, що відбулися за звітний період   | Прогнозування, оцінка очікуваних грошових надходжень, управлінські рішення   |
| Прогнозування майбутніх результатів діяльності підприємства | Прагматичний (поведінковий) підхід | Додана вартість, чистий прибуток підприємства, чистий прибуток інвесторів, чистий прибуток акціонерів | У звіті про прибутки і збитки виділяються регулярні і нерегулярні статті, а також статті, які є доходом для третіх сторін (заробітна плата, витрати за відсотками, податок на прибуток та ін.) | Інвестиційні рішення на основі поведінки потоків грошових коштів, прогнозування дивідендів, цін на акцію, управлінські рішення |

протягом одного періоду, не кажучи вже про кілька періодів, в результаті чого може порушитися співставлення даних між різними підприємствами і звітними періодами.

Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда підорюють, що "головна відмінність поточного операційного прибутку від сукупного прибутку полягає у їх різній цільовій установці. Для поточного операційного чистого прибутку — це відображення поточних результатів основної діяльності або ефективності підприємства та створення основи для прогнозування і оцінки доходності підприємства. Для сукупного прибутку — це відображення ефективності основної діяльності та забезпечення прогнозування, але на основі звітності за декілька років. Щодо суб'єктивності бухгалтерського обліку, чистий прибуток за окремий звітний період є лише попереднім показником, який потім має бути підтверджений" [2, с. 218].

Таким чином, виділення трьох концепцій відображення прибутку (синтаксичної, семантичної та прагматичної) є значним внеском у розвиток бухгалтерського обліку. Однак таке визначення концепцій має загальний характер. При цьому, з числа користувачів виключені контролюючі органи держави, які у будь-яких умовах мають залишатися одними з основних користувачів звітності. В рамках розглянутих концепцій не приділяється увага формуванню інформації про прибуток для цілей оподаткування, хоча на практиці цьому показнику відводиться значна роль. Визначення прибутку для оподаткування здійснюється відповідно до встанов-

лених державою правил, тому можна стверджувати, що прибуток для оподаткування базується на синтаксичному підході. Більшість вчених вважає, що такий показник не відображає реальних результатів діяльності підприємства і значно відрізняється від інших показників прибутку, що формуються в обліку. Але якщо розглядати показник прибутку за кілька років, фінансовий результат діяльності підприємства практично повністю співпадає з оподатковуваним прибутком.

Слід згадати думку Е. С. Хендриксена і М. Ф. Ван Бреда про те, що реальні дані про прибуток можна отримати, якщо розрахувати його величину за кілька звітних періодів. Я. В. Соколов розглядав такі законодавчо допустимі способи коригування бухгалтерського прибутку, як капіталізація і резервування як неминучий результат основного бухгалтерського принципу – відповідності [7, с. 422]. Можливо, якщо відтерміновані доходи і витрати, що породжують відтерміновані податкові активи та зобов'язання, розглядати як механізм коригування бухгалтерського прибутку, це не призведе до викривлення при розрахунках за кілька звітних періодів.

Якщо виходити з даної пропозиції, то величина прибутку для оподаткування, як результат коригування бухгалтерського прибутку, має загальні тенденції його зміни і дозволить проводити розрахунки всіх аналітичних показників, які визначаються від бухгалтерського прибутку. Звичайно, будуть похибки у розрахунках. Але слід пам'ятати про те, що бухгалтерський прибуток теж величина

доволі неточна і є лише задовільним засобом, що відображає результати роботи підприємства. У даному випадку складно спрогнозувати, який же показник найбільш вірно відобразить результат роботи підприємства. Таким чином, не можна стверджувати, що прибуток для оподаткування більш, ніж бухгалтерський, викривлює величину дохідності підприємства. Тому прибуток для оподаткування можна вважати теж економічною категорією, що формується від бухгалтерського прибутку шляхом коригувань і використовується для розрахунку податку, що підлягає сплаті у бюджет. Але це стає можливим тільки у випадку однорідності підходів до облікових процедур.

## 5. Висновки

За результатами проведеного дослідження різних концепцій і показників прибутку можна зробити такі висновки.

1. Необхідність розділення і відокремленого розгляду різних показників прибутку викликана різними підходами та особливостями завдань, що вирішуються. Встановлено, що не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольняв би всі інформаційні потреби користувачів

2. Проведено аналіз трьох концепцій відображення прибутку в обліку: синтаксичної, семантичної і прагматичної. Під синтаксичним підходом розуміється його розгляд з точки зору правил його визначення; під семантичною концепцією прибутку – його зв'язок з економічними реаліями; прагматична концепція прибутку передбачає вплив звітної інформації на процес прийняття рішень інвесторами, кредиторами та зворотної реакції апарату управління.

3. Для визначення ефективності управління підприємством релевантним є показник поточного операційного прибутку; для оцінки вартості підприємства - показник сукупного прибутку; для цілей прогнозування при розрахунку прибутку мають бути виділені регулярні і нерегулярні статті, а також статті, що є доходом для третіх сторін. Для задоволення інтересів держави щодо сплати податків необхідним є формування інформації про прибуток для цілей оподаткування, який також може розглядатись як економічна категорія.

4. Прагнення задовольнити інформаційні потреби різних груп користувачів призводить до застосування комбінації різних підходів. Різні наукові підходи до формування і представлення у звітності фінансових результатів є взаємодоповнюючими концепціями, використання яких дозволяє визначити кілька різних показників фінансового результату, завдяки чому досягається певний баланс інформаційних потреб різних груп користувачів.

5. Взаємозв'язок між різними показниками прибутку може бути забезпечений через систему

коригувань в єдиній системі обліку. Можливість визначення величини економічного прибутку дозволить нівелювати недоліки показника бухгалтерського прибутку і наблизитися до формування об'єктивної оцінки дохідності підприємств. Коригування бухгалтерського прибутку відповідно до вимог податкового законодавства дозволить визначити базу для оподаткування податком на прибуток.

6. Нарощення у системі обліку різних показників прибутку, що відображають різні сторони його сутності, підвищує інформативність бухгалтерського обліку, економічну обґрунтованість контрольних і аналітичних можливостей облікової інформації про фінансові результати для всіх груп користувачів відповідно до сучасних умов економічного розвитку. Використання різних підходів у єдиному інформаційному полі та застосування концепції багатоцільових фінансових результатів дозволить синергетично вирішувати цілий комплекс завдань бухгалтерського обліку

Проведене дослідження дозволить розробити конкретну методiku формування різних показників прибутку на єдиній інформаційній основі шляхом проведення відповідних коригувань, що визначає перспективи подальших досліджень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / [Нападовська Л. В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. та ін.]. – К. : Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
2. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [под ред. проф. Я. В. Соколова; пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
3. Даньків Й. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансії / Й. Даньків // Бухгалтерський облік і аудит. – № 3. – 2010. – С. 13-18.
4. Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements "Objectives of Financial Statements" [AICPA.]. – October 1973.
5. Bedford N. The Income Concept Complex: Expansion or Decline, in Asset Valuation, ed. Robert Sterling / N. Bedford - Lawrence, Kans : Scholars Book, 1971.
6. Философский энциклопедический словарь [под ред. Л. Ф. Ильичева, П. Н. Федосеева, С. М. Ковалева, В. Г. Панова.]. – М. : Советская энциклопедия, 1983. – 840 с.
7. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

## МЕТОДИ І ФОРМИ ОЦІНЮВАННЯ ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація.* У статті розглянуто основні методи оцінювання працівників у вітчизняній та зарубіжній літературі. Визначено цілі оцінки персоналу, проаналізовано способи і форми їх досягнення. Розроблено шляхи ефективного розвитку та функціонування системи оцінювання персоналу.

*Ключові слова:* персонал, оцінювання, методи оцінювання, система оцінювання

Gelich N.

## METHODS AND FORMS OF EVALUATION OF PERSONNEL OF ENTERPRISE

*Summary.* The article reviews the main methods of evaluating employees in domestic and foreign literature. Goals of assessment, analysis methods and forms of their achievements are defined. The ways of effective development and operation of the assessment staff are created.

*Keywords:* personnel, evaluation, evaluation methods, evaluation system

### 1. Вступ

Однією із важливих проблем управління персоналом на сучасному підприємстві є використання дієвої системи оцінювання працівників. Це стосується не лише оцінювання величини заробітної плати, але й інших характеристик роботи персоналу на підприємстві.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вивченню питань удосконалення управління персоналом, форм і методів побудови системи їх оцінювання присвячені роботи таких економістів, як І. Алексєєва, В. Данюка, А. Колога, О. Крушельницької, О. Кузьміна, Л. Ліпич, Д. Мельничук, Т. Овчиннікова, О. Сердюка, С. Цимбалюка, П. Перерви, Й. Петровича, І. Тивончука, В. Шкатулли.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Відзначаючи значну кількість наукових робіт щодо питань оцінки персоналу, слід зазначити, що на сьогоднішній день не існує ідеальної методики для оцінювання працівників, а застосування на практиці діючих виявляється не завжди ефективним. Наявність зазначених проблем обумовлює удосконалення науково-методичних розробок у сфері управління, зокрема існуючих форм і методів оцінювання персоналу.

У вітчизняній та зарубіжній практиці використовуються різні методи оцінювання працівників. Слід зазначити, що їм притаманні такі спільні риси як приблизність оцінки та порівняння з певним еталоном. Використання певної методики оцінювання дає змогу вирішувати такі завдання:

- виявити професійну підготовку та відповідність працівника вимогам посади;
- оцінити кваліфікаційний рівень та ділову якість кадрів;

- проаналізувати результати праці робітників;
- визначити трудовий потенціал співробітників підприємства;
- виявити потреби професійного росту;
- забезпечити ефективне використання мотиваційного механізму у відповідності до трудової діяльності.

Метою написання статті є аналіз існуючих форм і методів оцінювання діяльності персоналу та практичне їх застосування у процесі управління.

### 4. Виклад основного матеріалу

Перехід економіки України до ринкових відносин характеризується швидкою змінюваністю внутрішніх і зовнішніх чинників ефективності функціонування підприємства. Важливого значення набуває і питання розвитку людського ресурсу без якого неможливо забезпечити результативність роботи підприємства. Ефективне використання трудового та освітнього потенціалу персоналу сприяє досягненню очікуваних результатів роботи. Виявити рівень забезпеченості підприємства висококваліфікованими кадрами можливо за умови використання дієвої системи оцінювання персоналу.

Оцінка персоналу полягає у визначенні того, якою мірою кожний працівник досягає очікуваних результатів праці й відповідає тим вимогам, які випливають з його виробничих завдань [2].

Змістовне оцінювання персоналу можливе за умови використання певних методів. У сучасній науковій літературі розроблені методи класифікуються за різними ознаками. Система оцінювання працівників може використовувати як традиційні, так і нетрадиційні методи [3]. Традиційні методи зорієнтовані на аналіз досягнутих результатів, а нетрадиційні використовуються для виявлення



потенційних можливостей співробітників з метою їх професійного розвитку.

Колектив авторів [1] методи оцінки, в яких використовуються цифрові або графічні вирази результатів діяльності, групує таким чином:

- методи, в основі яких лежать формалізовані підходи (анкетування, тестування);
- методи, засновані на використанні неформальних підходів (співбесіда, групова дискусія, спостереження) [1].

Вітчизняні науковці [2, 4] методи оцінювання діяльності роботи персоналу, що на нашу думку є найбільш прийнятними, поділяють на дві групи:

I. Методи виявлення показників: програма збирання даних, методи збирання даних (вивчення документів, спостереження, опитування, бесіди), методи обробки та оформлення інформації.

II. Методи вимірювання показників: (натуральні та вартісні виміри, метод балового оцінювання, практичні методи (описові характеристики, порівняння з ідеалом, реальним об'єктом тощо)).

У роботі проаналізовано та узагальнено досвід російських науковців [5] щодо системи оцінювання персоналу. До основних методів оцінки роботи працівників належать:

- системний аналіз, який забезпечує системний підхід до удосконалення системи управління персоналом;
- метод декомпозиції, за допомогою якого складні явища можна поділити на більш прості;
- метод порівнянь, що дозволяє порівняти існуючу систему управління персоналом з аналогічною системою передових підприємств;
- динамічний метод, який передбачає побудову динамічного ряду та виключення у ньому випадкових відхилень.
- метод послідовної підстановки, що дозволяє вивчати вплив на формування системи управління персоналом кожного фактору окремо;
- метод структуризації, метою якого є обґрунтування кількісних і якісних факторів, що відповідають цілям підприємства;
- експертно-аналітичний метод удосконалення управління персоналом, що базується на залученні висококваліфікованих спеціалістів із управління персоналом для визначення напрямків реорганізації управління кадрами [5].

Досягнення високих виробничих результатів забезпечується шляхом досягнення визначених цілей. Фахівці в галузі управління персоналом виділяють такі основні цілі оцінювання персоналу: адміністративні, мотиваційні та інформаційні [3, 4, 7, 8].

Суть адміністративних цілей полягає у вирішенні питань щодо прийняття кадрових рішень і їх контролю. Виконання адміністративних цілей забезпечують способи і форми оцінювання. Серед способів оцінки найбільш дієвими є:

1. Правила прийняття на роботу та звільнення персоналу, яке здійснюється шляхом:
  - призначення на певну посаду (встановлення гарантій, випробувального терміну, виконання роботи за сумісництвом);

- переведення на іншу роботу таким чином:
  - 1) просування по службі, що сприяє більш ефективному використанню можливостей працівників;
  - 2) пониження по службі – в разі невиконання співробітниками своїх обов'язків.

- звільнення працівників на основі розірвання контракту у випадку, коли робітник не може і не бажає працювати за стандартами підприємства;

- невідповідності працівника зайнятій посаді, систематичного невиконання обов'язків, здійснення аморальних вчинків, які не сумісні з продовженням даної роботи.

2. Раціональне розміщення працівників, яке передбачає розробку та реалізацію політики підбору та розстановки кадрів з урахуванням їх компетенції, можливостей та досвіду. Цей спосіб забезпечує таку ротацію кадрів, за якої створюються умови для творчого підходу до роботи та подальшого розвитку працівників.

3. Підвищення кваліфікації персоналу. Для ефективного виконання поставлених перед працівником завдань необхідно розробити напрями розвитку співробітників із урахуванням особливостей їх роботи.

При аналізі діяльності працівників слід враховувати такі форми їх оцінювання:

- заохочення – визнання заслуг працівника через матеріальну і моральну мотивацію його виробничої діяльності;
- покарання – здійснюється в разі негативної оцінки результатів діяльності (порушення трудової дисципліни, прогули, поява у нетверезому стані, запізнення на роботу) через дисциплінарне стягнення, догану або звільнення.

Проведена таким чином оцінка працівників підприємства щодо виконання поставлених цілей дає можливість проаналізувати виконану ними роботу, визначити наявний потенціал співробітників та виявити фактори впливу на мотивацію діяльності персоналу.

Мотиваційна ціль орієнтує співробітників на планування кар'єри, задоволення результатами своєї праці, реалізацію працівника як особистості і тим самим спонукає працівників до ефективної діяльності. Як відомо, без оцінки людина не може об'єктивно оцінити власні вчинки і їх вплив на результати діяльності, а це, в свою чергу, негативно впливає на процес роботи [2]. Використання мотиваційних факторів впливає на самоповагу і самовираження людей у процесі їхньої трудової діяльності, підвищує зацікавленість до професійного зростання та покращує ділові та особисті якості працівника.

Інформаційна ціль забезпечує необхідними даними про результати роботи усі зацікавлені сторони. Достовірну й об'єктивну інформацію можна отримати на основі використання таких методів [7]:

1. Описові методи забезпечують порівняння роботи окремого співробітника із оцінкою інших працівників.
2. Методи балового оцінювання використовуються для оцінки досягнутих цілей та результатів.

3. Коефіцієнтні методи встановлюють відповідність певному еталону чи стандарту підприємства.

Оцінка діяльності персоналу залежить від ступеня виконання ним своїх обов'язків та виробничих завдань.

Для оцінювання досягнутих цілей необхідно, на нашу думку, використовувати такі основні методи як самооцінювання та експертна оцінка. Дані методи лежать в основі побудови системи оцінювання персоналу підприємства із врахуванням різних елементів. Важливим етапом при розробленні методики оцінювання є визначення системи показників та розробляються шкали їх оцінювання для всіх співробітників із врахуванням специфіки роботи конкретного підприємства. Кожен критерій, що є складовою частиною системи оцінювання, має різний вплив на загальні результати роботи персоналу. Оцінка за всіма критеріями повинна не лише показати відповідність працівника вимогам посади, але й визначити на якому рівні знаходиться даний фахівець по відношенню до інших співробітників в даній категорії оцінювання.

Самооцінка – це контроль за виконанням поставлених завдань та оцінки якості роботи самим працівником. Самооцінка персоналу залежить від цілей оцінювання та проводиться на основі визначених критеріїв. Цілі самооцінки зорієнтовані на:

- розвиток професійно-кваліфікаційного рівня працівників;
- виявлення пріоритетів для розвитку компетентності персоналу;
- аналіз міжособистісних відносин у колективі;
- моральне задоволення працівників результатами своєї праці;
- причини недобросовісної роботи.

Добір критеріїв для самооцінки відбувається з врахування вищезазначених цілей. Оцінюючи результати роботи і поведінки, слід враховувати такі критерії:

- професійні (вміння, знання, навички, кваліфікація, досвід);
- морально-психологічні (принциповість, самокритичність, чесність, задоволеність працею, психологічний портрет, здатність адаптуватися);
- організаційно-ділові (ініціативність, дієвість, підприємливість, нововведення, творчий підхід до справи, потенційні здібності).

Необхідно враховувати той факт, що для оцінки відповідності певній посаді використовуються різні показники. Наприклад, С. О. Цимбалюк виділяє групи посад, для яких розробляються показники оцінювання, за такими ознаками: категорія персоналу (керівник, професіонал, фахівець, технічний службовець і робітник), рівень ієрархії у структурі управління (керівники вищої, середньої та нижчої ланки управління), професія і спеціальність (для різних посад і робочих місць), рівень кваліфікації (для професіоналів та фахівців) [7].

Експертна оцінка базується на результатах атестації. Атестація – спеціальна комплексна оцінка сильних і слабких сторін працівників (знань, навиків, умінь, рис характеру), рівня їх відповідності вимогам посади, діяльності та їх результативності

[3]. Атестація проводиться з метою:

- розроблення критеріїв оцінювання та узагальнення результатів роботи;
- перевірки достовірності розроблених критеріїв;
- оцінки і характеристики працівника;
- формування стимулів до підвищення кваліфікації;
- зміни умов трудового договору.

Для атестації працівників використовують такі показники:

- якість роботи;
- відповідність ділових і особистих якостей конкретного працівника вимогам посади, яку він займає;
- творчий потенціал співробітника.

Атестацію проводять члени затвердженої комісії. Ефективність атестації підвищується, коли атестаційна комісія складається із провідних фахівців та представників громадськості. Результати атестації визначають відповідність працівника вимогам посади. За підсумками атестації розробляються рекомендації для ефективної розстановки кадрів.

## 5. Висновки

Оцінювання роботи персоналу проводиться з метою виявлення його поточного та перспективного потенціалу. Створення раціональної системи оцінки працівників вимагає використання певних методів. Застосування на практиці таких методів, як самооцінка та експертна оцінка в процесі управління персоналом підприємства, з врахуванням специфіки галузі, повинні бути основою побудови результативної системи оцінювання працівників.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Виноградський М. Д. Управління персоналом : навч. посіб. / М. Д. Виноградський, А. М. Виноградська, О. М. Шканова – [2-ге вид.]. – Київ : Центр учб. літератури, 2009. – 502 с.
2. Колот А. М. Мотивація персоналу : підручник / А. М. Колот. – Київ : КНЕУ, 2002. – 337 с.
3. Крушельницька О. В. Управління персоналом : навч. посіб. / О. В. Крушельницька, Д. П. Мельничук. – Київ : Кодор, 2003. – 296 с.
4. Менеджмент персоналу : навч. посіб. / [за заг. ред. В. М. Данюка, В. М. Петюха]. – [2-ге вид. без змін]. – Київ : КНЕУ, 2006. – 398 с.
5. Овчинникова Т. И. Система управления персоналом как механизм структурной оптимизации современных предприятий: дис. ... доктора экон. наук : 08.00.05 / Т. И. Овчинникова. – Воронеж, 2001. – 380 с.
6. Сердюк О. Д. Теорія та практика менеджменту : навч. посіб. / О. Д. Сердюк. – Київ : Професіонал, 2004. – 432 с.
7. Цимбалюк С. О. Технології управління персоналом : навч. посіб. / С. О. Цимбалюк. – Київ : КНЕУ, 2009. – 399 с.
8. Шкатулла В. И. Настольная книга менеджера по кадрам / В. И. Шкатулла. – Москва : Издательская группа НОРМА-ИНФРА М, 1999. – 527 с.

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІНГУ

*Анотація.* У статті наведено класифікацію витрат, необхідну для цілей обліку та контролінгу і доповнено такою класифікацією витрат, яка враховує специфіку інноваційного процесу.

*Ключові слова:* класифікація витрат, облік, контролінг.

Нук V.

## CLASSIFICATION OF EXPENSES OF INNOVATION FOR THE PURPOSES OF ACCOUNTING AND CONTROLLING

*Annotation.* The classification of expenses needed for accounting purposes and controlling and supplemented by such classification of costs that takes into consideration peculiarities of the innovation process is mentioned in the article.

*Keywords:* classification of expenses, accounting, controlling.

### 1. Вступ

Таблиця 1

Важливе місце в системі обліку та контролінгу посідає класифікація витрат, яка є важливим елементом управління витратами, основним принципом організації управлінського обліку, методом обробки і контролю інформації. Економічно обґрунтована класифікація витрат є основою обліку і контролінгу господарської діяльності підприємства та необхідна для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі в управлінському процесі.

Конкретні цілі управління породжують необхідність обґрунтування додаткових класифікацій витрат і вдосконалення існуючих. Тому вважаємо, що існуючі класифікації витрат необхідно розширити, доповнивши їх групуваннями, прийнятими для вирішення управлінських задач.

### 2. Аналіз останніх досліджень

Облікові аспекти класифікації витрат розглядали у працях такі вітчизняні науковці, як Ф. Ф. Бугинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Б. М. Литвин, М. С. Пушкар, В.В. Сопко та інші. Разом з тим, критичний аналіз літературних джерел показав, що єдиної класифікації витрат на інновації немає.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Вивчити особливості класифікації витрат на інновації та доповнити такими групуваннями, які враховували б специфіку інноваційного процесу.

### 4. Виклад основного матеріалу

В теорії та практиці організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах виділяють три узагальнені напрями класифікації витрат, кожному з яких відповідають різні варіанти (табл. 1).

### Основні напрями класифікації витрат

| Напрямок  | Класифікація витрат  |
|---|--|
| 1. Визначення собівартості продукції і отримання прибутку | За економічними елементами та статтями калькуляції; вхідні і вичерпані; звітного періоду і ті, що включаються до собівартості; прямі і непрямі; основні та накладні; виробничі і невиробничі |
| 2. Прийняття управлінських рішень та планування           | Постійні та змінні; маржинальні  |
| 3. Здійснення процесу контролю і регулювання              | Регульовані і нерегульовані; місця виникнення витрат; центри відповідальності; нормативні (кошторисні) і відхилення від них  |

Класифікація витрат першого напрямку служить цілям калькулювання собівартості, визначення прибутку, оцінки незавершеного виробництва та запасів. Вона знайшла широке застосування у вітчизняній практиці виробничого обліку і складання фінансової звітності.

Класифікація витрат за другим напрямком має на меті підготовку інформації для прийняття рішень, спрямованих у майбутні періоди. Тут накопичується інформація про майбутні витрати для обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень у галузі ціноутворення, підготовки програми виробництва і продажу на основі аналізу взаємозв'язку "обсяг-витрати-прибуток" та інвести-

ційної діяльності. Необхідно зазначити, що в даний час облік практично не орієнтований на отримання інформації для таких цілей, у результаті чого, багато планів не стикаються з фактичними показниками, приймаються без врахування оцінок попередніх періодів, здійснюються не на альтернативній основі. Облікові моделі повинні відображати не тільки минулу інформацію про господарську діяльність, а й процеси, які повинні відбутися. З їх допомогою можна прогнозувати зміни витрат і результатів залежно від можливих варіантів рішень, що дозволить у кінцевому результаті вибрати найбільш ефективне управлінське рішення.

Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання дозволяє враховувати й аналізувати витрати в розрізі окремих підрозділів та центрів відповідальності, тим самим встановлювати відповідальність за ефективне витрачання відповідних коштів, визначати рівень виконання норм, бюджетів і здійснювати коригувальні заходи. У цьому напрямі вітчизняний облік не дає вичерпної інформації, і в результаті - за нераціональне та неефективне використання ресурсів ніхто не несе персональної відповідальності, не приймаються своєчасні рішення з коригування діяльності, що веде до послаблення зворотного зв'язку в процесі прийняття управлінського рішення.

Розробка та застосування в обліку класифікацій витрат, відповідно до наведених напрямів, посилить роль облікової інформації в плануванні, нормуванні, аналізі, контролі, прогнозуванні і в системі управління витратами в цілому. Принцип класифікації витрат за розглянутими напрямками обліку, на наш погляд, є універсальним і з успіхом може бути використаний не тільки у системі управління виробничими витратами, а й в інноваційному процесі. Крім того, діючи класифікацію необхідно доповнити групуваннями витрат, які враховують специфіку інноваційного процесу, серед яких виділимо наступні:

- по-перше, кожен етап інноваційного процесу можна розглядати як окремих напрямків обліку з відповідною класифікацією витрат. Наприклад, по відношенню до різних стадій відтворювального процесу можна виділити наступні напрями групування витрат - передвиробничу, виробництво, використання продукту. Інформація про витрати за вказаними ознаками дозволить управляти витратами на інновації, робити техніко-економічне обґрунтування прийнятих рішень на стадії розробки продукту;

- по-друге, витрати необхідно групувати за характером виконуваних робіт, так як, інноваційний процес складається з різних за своїм змістом етапів. Виходячи із змісту інноваційного процесу, витрати поділяють на виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт, на підготовку і освоєння виробництва, а всередині кожного етапу витрати можуть бути розділені і на підетапи. Таке групування витрат важливе з точки зору цілеспрямованого планування і контролю за витрачанням ресурсів протягом усього інноваційного циклу.

- по-третє, необхідна класифікація витрат за джерелами фінансування. Це особливо важливо для організації обліку витрат на стадії створення та освоєння нових видів продукції, визначення результатів виробництва і фінансування. Залежно від типу виробничого процесу, характеру витрат, вони можуть включатися в собівартість продукції або покриватися за рахунок інших джерел.

- по-четверте, витрати необхідно групувати за періодичністю виникнення - одноразові, поточні, періодичні.

- по-п'яте, витрати необхідно групувати за місцем їх виникнення. У процесі створення нової продукції можуть бути задіяні як різні підрозділи даного підприємства (господарський спосіб), так й інших організації (підрядний спосіб). У зв'язку з цим, слід виділити як зовнішні місця формування витрат, так і внутрішні по відношенню до розглянутого підприємства.

Більш детально групування витрат для цілей управління витратами на стадії створення та освоєння інновацій наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Класифікація витрат на створення та освоєння інновацій**

| Ознака класифікації                          | Види витрат   |
|--|---|
| За стадіями життєвого циклу продукції        | Підготовка виробництва, виробництво, експлуатація, утилізація   |
| За цільовим направленням НТП                 | Впровадження нового обладнання, технології, створення нової продукції   |
| За характером робіт                          | НДР, ДКР, дослідне виробництво, організаційно-технологічна підготовка виробництва, будівельно-монтажні роботи, освоєння |
| За характером витрат                         | Поточні, капітальні   |
| За способом групування                       | Статтями калькуляції, економічними елементами   |
| За способом включення у проект               | Прямі та непрямі  |
| За відношенням до виробництва і собівартості | Передвиробничі і виробничі; включаються в собівартість і не включаються   |
| За періодичністю виникнення                  | Одноразові, періодичні, поточні   |
| За джерелом фінансування                     | Власні (фонд НДДКР, прибуток, собівартість) та залучені кошти (кредити банку, бюджетне фінансування, інше)              |

Наведена класифікація витрат на стадії підготовки виробництва нових видів продукції не охоплює всі можливі ознаки, а лише відображає характерні, специфічні для інноваційного процесу і дозволяє краще розібратися в економічній природі витрат і використовувати її в обліку й управлінні.

Слід зауважити, що класифікація за видами витрат повинна бути прив'язаною до об'єкта і не

може існувати окремо від нього. Класифікація витрат за видами представлена в табл.3.

Таблиця 3

**Класифікація витрат за їх видами**

| Ознака класифікації                      | Види витрат  |
|--|--|
| За відношенням до технологічного процесу | Основні, накладні  |
| За відношенням до обсягу виробництва     | Змінні, постійні   |
| За єдністю складу                        | Однoeлементні, комплексні                                      |
| За способом віднесення на собівартість   | Прямі, непрямі   |
| За участю у виробничому процесі          | Виробничі і комерційні   |
| За доцільністю витрачання                | Продуктивні, непродуктивні; Раціональні, нераціональні (зайві) |
| За ступенем передбачення                 | Плановані, не плановані  |
| За періодичністю виникнення              | Поточні, одноразові  |
| За часом виникнення                      | Звітні, майбутні, минулі                                       |

Об'єктом обліку витрат, як вже зазначалось, повинні стати і місця виникнення витрат, які за ступенем узагальнення, можуть представляти собою робочі місця, бригади, ділянки, відділи, цехи, виробництва, підприємство в цілому. За видами вони поділяються на основні та допоміжні, виробничі та обслуговуючі та ін.

Також необхідно виділити і центри відповідальності. Центри відповідальності та місця виникнення витрат — це нерівнозначні поняття. Групування витрат за центрами відповідальності необхідне з метою виявлення результатів роботи окремих підрозділів та їх керівників, а також для здійснення контролю за використанням ресурсів.

В інноваційному процесі як об'єкт обліку і калькулювання в основному виступає замовлення, яке на підприємствах відкривається на тему, виріб, проект у цілому. При цьому в основі вибору об'єкта обліку лежать, як правило, цілі калькулювання. Об'єкти обліку витрат і калькулювання збігаються. Дослідження особливостей технології проведення НДДКР виявило, що у своїй практичній діяльності виконавці часто розукрупнюють тему на окремі, відносно самостійні частини, які вирішуються тими чи іншими методами і засобами у певній послідовності, тобто за окремими етапами і підетапами. Такий підхід у технології виконання складних комплексних науково-дослідних робіт знайшов відображення в практиці календарно-тематичного планування, розрахунків бюджетної вартості не тільки теми в цілому і її окремих етапів, а в необхідних випадках і підетапів. В обліку витрат цей підхід не дотримується. Відсутність обліку фактичних витрат на рівні окремих етапів і підетапів призводить до порушення єдності методології визначення бюджетної та фактичної вар-

тості окремих частин НДДКР, а також до зниження аналітичності бухгалтерської інформації про витрати. Природно, що це значною мірою знижує інформаційні можливості обліку для управління витратами.

До цього часу не налагоджено облік витрат на інновації за місцями їх виникнення. У більшості промислових підприємств непрямі витрати, пов'язані з інноваційним процесом, в обліку не відокремлюються. Тому витрати або взагалі не включаються у процес створення та освоєння нової продукції, або враховуються в загальному порядку в складі основного виробництва, або розподіляються на замовлення загальною сумою, пропорційно до прямої заробітної плати чи іншої встановленої бази. В процесі дослідження і розробки включаються витрати, що не мають до них стосунку. Це не дозволяє контролювати процес формування витрат, вносити відповідні корективи, оцінювати роботу окремих підрозділів (центрів відповідальності).

Таким чином, діюча система обліку витрат на інновації не відповідає вимогам управління витратами. Занадто укрупнений об'єкт обліку витрат не дозволяє проводити цілеспрямований і оперативний контроль за витрачанням ресурсів та приймати своєчасні коригувальні заходи. Розукрупнення об'єктів обліку витрат, а також збільшення їх числа в залежності від завдань управління дозволить, на наш погляд, значно удосконалити систему обліку витрат на інновації. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне як об'єкт обліку прийняти витрати окремого етапу (комплексу однорідних робіт), а не проекту в цілому. Він може стати і об'єктом калькулювання, якщо йому відповідає певний результат у вигляді науково-технічної продукції або роботи.

В той же час, об'єктом обліку витрат повинні стати і місця формування витрат і центри відповідальності. Це дозволить контролювати як прямі, так і накладні витрати, оцінювати ефективність окремих центрів відповідальності. Такий підхід до деталізації обліку витрат і калькулювання науково-технічних робіт значно підвищить оперативність контролю за ходом формування витрат на науково-дослідні роботи і розробки, розширить аналітичні можливості обліку витрат, створить умови для обліку витрат за місцями їх формування, забезпечить підготовку вихідної інформації для планування, нормування та аналізу витрат на НДДКР.

Для НДДКР, де процес виробництва має індивідуальний характер, визначити точні норми і нормативи складно. Частіше тут використовуються планові витрати на окремі проекти або роботи, які є розподілом ліміту коштів за допомогою застосування певних моделей, що враховують вплив різних чинників, причому іноді досить суб'єктивних - минулий досвід, рівень складності проекту, його новизна та інші.

Діюча практика господарської діяльності свідчить, що планування витрат здійснюється з окремих робіт, етапів, стадій. На деякі роботи є постійні нормативи витрат, на інші нормативи витрат встановлюються для кожного нового об'єкта, які представляють планові витрати на весь період

розробки. Отже, можна зробити висновок, що в цій сфері діяльності жорсткий контролінг за витрачанням коштів неефективний. На нашу думку, в тих виробництвах, де норми встановити складно, можна застосовувати планові витрати. Організація НДДКР характерна тим, що виконується комплекс робіт, який має доволі тривалий просторово-часовий цикл. Крім того, норми, як правило, індивідуальні для кожного об'єкту нової техніки. Таким чином, планові витрати і є тими обґрунтованими витратами ресурсів, які діють на даний момент часу. Це не суперечить сутності нормативного обліку. Якщо планова норма служить для відпуску матеріалів, нарахування заробітної плати, то вона може бути використана для нормативного обліку.

Облік відхилень від норм в інноваційному процесі можна і доцільно організувати за окремими типовими роботами, що виконуються на кожному етапі. В індивідуальних завданнях на виконання робіт слід вказати планові витрати матеріалів, час роботи, категорію або розряд працівників. По закінченню роботи розраховується ступінь виконання робіт та їх якість, а також відхилення від планованого рівня витрат із зазначенням причин. Ці завдання, поряд з іншими документами, будуть первинними документами з обліку відхилень. Їх узагальнення в різних групувальних ознаках дозволить використовувати цю інформацію для управління і контролінгу.

Витрати на створення і освоєння нових видів продукції та виготовлення дослідних зразків і партій необхідно виділяти із загальних витрат вже на освоєну продукцію. Для цього в обліку відкриваються окремі замовлення на кожен вид освоєної продукції. Усі прямі витрати враховують у розрізі статей за окремими виробничими замовленнями. Непрямі витрати вираховують за місяцями їх виникнення в розрізі статей витрат і відносять на собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу. У підсумку можна отримати інформацію про співвідношення витрат і результатів в окремі проміжки часу і здійснювати оперативний контролінг за витратами. Це особливо актуально при тривалому інноваційному циклі. Термін розробки нової продукції може бути досить тривалим і облік витрат тільки за проектом у цілому не дозволяє оперативно контролювати витрати ресурсів, оцінювати економічну ефективність окремих рішень та ефективність роботи технічних служб, особливо при відсутності нормативного обліку витрат.

Одним із напрямків удосконалення контролінгу витрат є поділ основного замовлення на ряд проміжних (внутрішніх) замовлень, групування виробів за конструктивно-технологічним видом, виділення частки уніфікованих деталей і вузлів. У цьому випадку витрати на уніфіковані деталі за кожною групою виробів можуть бути виділені в самостійні замовлення. Це дозволяє щомісяця калькулювати собівартість уніфікованих деталей, здійснювати контролінг за витратами на основі прогресивних норм і розподіляти їх на відповідні модифікації за фактичною собівартістю.

Така організація обліку витрат при позамовному методі дає можливість калькулювати собівар-

тість базової моделі, а витрати на оригінальні деталі переносити на собівартості в залежності від випуску тієї чи іншої модифікації. Цей метод доцільно використовувати і при освоєнні нової продукції, де значну частку займають нормалізовані елементи, особливо при створенні дослідних зразків, спецобладнання, оснащення, інструментів для наукових і експериментальних робіт.

Принципи обліку витрат шляхом їх віднесення на виробу (проекти) не підходять для здійснення контролінгу за ними та їх регулюванням, так як інноваційний цикл складається з різних етапів, видів робіт, кожний з яких здійснюється в різних підрозділах. Тому, маючи відомості про витрати на проект, неможливо точно визначити, як розподіляються витрати між окремими учасниками процесу. Ця проблема вирішується при встановленні взаємозв'язку витрат (результатів) з діями конкретних підрозділів, відповідальних осіб за витрачання відповідних коштів. У цьому випадку об'єктом обліку витрат повинні виступати центри витрат.

Налагодження обліку за місцями їх виникнення, центрами витрат і центрами відповідальності, де і здійснюється контролінг за раціональністю витрачання ресурсів на основі аналізу бюджетів за окремими статтями витрат, дозволяє підвищити оперативність контролінгу за поточними витратами. Особливо такий облік необхідний для контролінгу за накладними витратами, планування та управління витратами. Бюджети витрат за місяцями їх формування складають на поточний період, виходячи з витрат попереднього періоду, змін в організаційній структурі підрозділів та робіт, які планується виконати в даному підрозділі.

Конструкторський та технологічний відділи за характером виконуваних функцій належать до сфери підготовки виробництва. Відокремлення витрат, що відносяться до процесу підготовки виробництва, сприяє поліпшенню контролінгу за економічністю їх роботи, визначенням відповідальності за формуванням витрат, розширенням можливості аналізу ефективності витрат на освоєння нових видів виробів, забезпеченням достатньої інформаційної бази для вирішення завдань з управління інноваційною діяльністю підприємства. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідне зробити кожний функціональний підрозділ центром відповідальності. У той же час, витрати необхідно враховувати і за окремими виробами (проектами). У такому випадку в керівництва з'явиться можливість контролювати витрати у процесі розробки та освоєння виробу, відповідно приймати рішення щодо подальшого фінансування та вжиття заходів щодо підвищення ефективності процесу.

Для цілей управління інноваціями необхідно відокремлювати витрати за окремими етапами інноваційного циклу. Це дозволить контролювати витрати усередині кожної стадії. Проект у процесі своєї реалізації проходить ряд етапів. У середині типових етапів можна виділити окремі види робіт. У здійсненні кожного етапу зазвичай бере участь декілька підрозділів. Таким чином, групування за етапами необхідне лише для калькулювання. За етапами облік слід здійснювати лише за прямими

витратами, а непрямі витрати враховувати за підрозділами. Їх величина повинна розподілятися тільки на проект у цілому. Якщо наукові розробки використовують для потреб підприємства і витрати по них не включають до собівартості нових виробів, то непрямі витрати, пов'язані з підготовкою виробництва, не доцільно розподіляти між проектами, їх слід відразу відносити на джерела фінансування.

Структурні підрозділи теж повинні стати об'єктом аналітичного обліку та центрами відповідальності. Ступінь диференціації місць і центрів витрат всередині підрозділів залежить від багатьох факторів, згідно яких облік витрат може бути організований за окремими підрозділами (відділами, лабораторіями, групами, ділянками, допоміжним підрозділом).

### 5. Висновки

Отже, правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації. Тому вважаємо, що наведені рекомендації, направлені на вдосконалення обліку та контролінгу витрат на інновації, можуть бути використані у практичній діяльності підприємства.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ільченко О. О. Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект: автореф. дис... канд. наук / О. О. Ільченко. – К., 2009. – 24 с.
2. Саенко К. С. Инновационный учет как составляющая системного управленческого учета [Електронний ресурс] / К. С. Саенко, Л. Н. Сальникова – Режим доступу до ст.: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
3. Кантаева О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності / О. В. Кантаева // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – №1 (47). – С.281-300.
4. Кантаева О. В. Направления развития методики бухгалтерского учета инновационной деятельности предприятия / О. В. Кантаева // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 5. – С. 18-27.
5. Антонюк Л. Л. Інновації: теорія, механізм розробки та комерціалізації: монографія / Л. Л. Антонюк, А. М. Поручник, В. С. Савчук. — К. : КНЕУ, 2003. — 394 с.

УДК 168.4:005

Гречина І. В.

## СУТНІСТЬ ДЕФІНІЦІЇ "ОЦІНКА" ПРИ ДОСЛІДЖЕННІ ПОТЕНЦІАЛУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ

*Анотація.* У статті розглядається проблема дослідження сутності дефініції "оцінка" при дослідженні потенціалу економічних систем. Зокрема проведено теоретичний огляд визначення дефініції "оцінка", розроблено диференційну класифікацію оцінок та пропонується визначення "оцінка потенціалу економічних систем".

*Ключові слова:* оцінка, економічна система, потенціал, класифікація, потенціал економічної системи

Grechina I.

## ESSENCE OF DEFINITION IS "ESTIMATION" AT RESEARCH OF POTENTIAL OF ECONOMIC SYSTEMS

*Summary.* In the article the problem of research of essence of definition is examined "estimation" at research of potential of the economic systems. In particular the theoretical review of determination of definition is conducted "estimation" differential classification of estimations and offered determination are worked out "estimation of potential of the economic systems".

*Keywords:* estimation, economic system, potential, classification, potential of the economic system.

### 1. Вступ

Сьогодні досить багато уваги приділяється питанням оцінки потенціалу економічної системи

(ресурсного, кадрового, інвестиційного, інноваційного, тощо). Зазначені проблемні питання розглянуто у роботах провідних економістів України і

країн СНД, таких як: І. Репіної, О. Олексюка, О. Коренкова, В. Котлова, Л. Ревуцького. Питання формування загальної теорії потенціалу підіймались у працях: Г. Клейнера, І. Отенко, Є. Лапіна, Н. Краснокутської та багатьох інших.

При цьому слід зазначити, що розкриття питань оцінки потенціалу економічної системи в більшості робіт має не системний характер, а є оцінкою окремих його елементів.

Цілком логічно, що при таких різних трактуваннях сутності оцінки потенціалу економічної системи по-різному розглядають її як об'єкт управління. Однак, якщо виділити все найосновніше, узагальнити й привести до загального значення, то можна вибрати таке поняття, яке б відповідало цілям зовнішніх суб'єктів, з одного боку, та інтересам підприємства, з іншого.

Вважаємо, що ця проблема є наслідком того, що немає чіткого розуміння сутності дефініції "оцінка" і, як наслідок, "оцінки потенціалу економічної системи".

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Зазначимо, що розкриття змісту дефініції "оцінка" простежуються у працях І. Алдохіна [1], С. Барнгольц [2], В. Івахненко [3], А. Муравйова [4], Я. Соколова [5], Л. Сухаревой [6] та ін.

## **3. Мета статті та постановка завдання**

Мета статті – розкриття сутності дефініції "оцінка" при дослідженні потенціалу економічних систем.

Вирішенню даної проблеми може сприяти теоретичний огляд сутнісних характеристик визначеної категорії.

Підхід, який рекомендується, формалізує наявні підходи до розуміння дефініції "оцінка".

## **4. Виклад основного матеріалу**

Отже, будь-яке управління починається з оцінки досягнутого стану і динаміки розвитку того або іншого процесу [4]. На сьогодні оцінка як економічна процедура досліджена дуже слабо, не формалізовано. Відомо, що одне й те саме явище в різних умовах може одержати різну оцінку й процес оцінювання значно ускладнюється, якщо здійснюється на підставі декількох показників.

Оцінка – "стародавнє питома слово, що означає характеристику того або іншого об'єкта" [5, с. 197]. При цьому характеристика формується внаслідок зіставлення об'єктивно існуючих і оцінюваних даних та апперцепції оцінювача або осіб, для яких ця оцінка виконується.

В економічній літературі термін "оцінка" зустрічається досить часто, і при цьому спостерігається її тісний взаємозв'язок з економічним аналізом. Так, С. Б. Барнгольц при визначенні сутності економічного аналізу відзначає, що "економічний аналіз – це комплексне вивчення роботи підприємства, його структурних підрозділів з метою об'єктивної оцінки результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання" [2, с. 38]. На думку В. М. Івахненко, "економічний аналіз – це система спеціальних знань, які пов'язані з дослідженням існуючих економічних процесів і господарських комплексів, темпів, пропорцій, а так само тенденцій розвитку,

виявленням їхньої глибинної суті та причин, які призводять до різних відхилень від запланованих показників, договірних зобов'язань, виробничих потужностей з метою об'єктивної оцінки їхнього виконання" [3, с. 11]. Виходячи із цього, можна зробити висновок, що оцінка – це головна і кінцева мета економічного аналізу. Оцінюючи цю проблему з іншого боку, можна припустити, що на оцінці результатів основної діяльності аналіз не закінчується, а проведена оцінка може бути основою для подальших аналітичних процедур.

Уперше на проблему трактування сутності категорії "оцінка" звернув увагу А. І. Муравйов [4]. Він згрупував п'ять визначень цього поняття [4 с. 62]: "1) оцінка – це вираження думки будь-якої особи, організації з приводу змісту, кількісних і якісних параметрів процесу, явища, рівня і динаміки показника; 2) оцінка – характеристика рівня цін, що застосовуються для вартісного вираження результату виробництва і витрат; 3) оцінка – якісне судження особи, групи осіб, суспільної або господарської організації із приводу рівня й динаміки одного або сукупності показників, що виражає ступінь досягнення мети, завдання, плану, бажаного стану; 4) оцінка – кількісна характеристика ступеня засвоєння інформації в навчальному процесі; 5) оцінка – аналітична процедура визначення якісної характеристики поведінки показника, процесу, системи".

Аналізуючи вищевикладене, можна стверджувати, що четверте трактування поняття "оцінка", запропоноване автором, не відповідає економічній категорії "оцінка потенціалу економічних систем", тому що стосується навчального процесу.

Перше, третє й п'яте трактування поняття "оцінка" частково можуть застосовуватись в основі поняття "оцінка потенціалу економічних систем", але це припущення вимагає свого подальшого розвитку й доведення.

Згідно зі словником російської мови С. І. Ожегова: "оцінка – думка про цінність, рівень або значення будь-чого" [7, с. 429], а "оцінити – визначити ціну будь-кого, будь-чого, висловити думку, судження про цінність або значення будь-чого". Трохи відрізняється поняття оцінки у Великому енциклопедичному словнику, де "оцінка – це ставлення до соціальних явищ, людської діяльності, поведінки, визначення їхньої значущості, відповідності певним нормам і принципам моралі (схвалення й засудження, згода або критика). Визначається соціальною позицією, світоглядом, рівнем культури, інтелектуального й морального розвитку людини, з іншої сторони, врахування мотивів, засобів і цілей поведінки особистості – необхідна умова правильної оцінки цієї дії" [1, с. 874].

Як зазначає Л.О. Сухарева:

- "у теорії науки категорія оцінки розглядається абстрактно й вирішується логічними методами; у практичній діяльності оцінка розглядається конкретно й вирішується співвідношенням сил осіб (їхніх інтересів), що беруть участь у господарських процесах;



- різні цілі, які переслідують ті або інші особи, зацікавлені в результатах господарської діяльності, призводять до необхідності переходу (трансформації) одних оцінок в інші" [6, с. 30].

За твердженням Я.В. Соколова, "оцінка – це спосіб перекладу облікових об'єктів з натурального вимірника в грошовий. Вона виконується за метою тих або інших господарюючих суб'єктів і є втіленням принципу квантифікації" [5, с. 102].

Порівнюючи й аналізуючи зміст цих визначень, можна стверджувати, що оцінка є найважливішим засобом аналітичного процесу, тому що: містить якісне судження фахівців із приводу рівня й динаміки досліджуваних показників; дає кількісну характеристику об'єкта дослідження; виступає у вигляді системи показників з метою визначення якісної характеристики об'єкта.

Запропоновані критерії з успіхом можна віднести до кожного з видів оцінки: оцінки платоспроможності, фондівддачі, кредитоспроможності, у тому числі, до оцінки потенціалу економічних систем.

Таким чином, найбільш об'єктивним визначенням дефініції є таке: оцінка – це сукупність

методів, що дозволяють суб'єкту кількісно і якісно вивчити об'єкт дослідження на конкретну дату.

Той же суб'єкт може переслідувати різні цілі і, з урахуванням цього, по-різному сприймати факти господарського життя, що підлягають оцінці при дослідженні потенціалу економічної системи. Звідси виникає множинність оцінок, які використовуються в аналізі. І тільки детальна диференційована класифікація дозволить дійти до розуміння цього феномену.

На думку Я.В. Соколова [5, с. 199], "оцінка є центральною проблемою і рахування, і рахівництва, повинна бути розглянута як мінімум із трьох точок зору: а) за предметом; б) за методом та в) за функцією в інформаційному відображенні господарських процесів". У цьому випадку йдеться про оцінку фактів господарського життя в бухгалтерському обліку. На основі такого підходу розробимо диференційну класифікацію (рис. 1) оцінок потенціалу економічної системи. Зазначимо, що на цій проблемі ми вже зупинялись при дослідженні оцінок інвестиційної привабливості економічної системи [8].

Так, за предметом виділено шість класифікаційних груп: за об'єктом вимірювання; за відно-

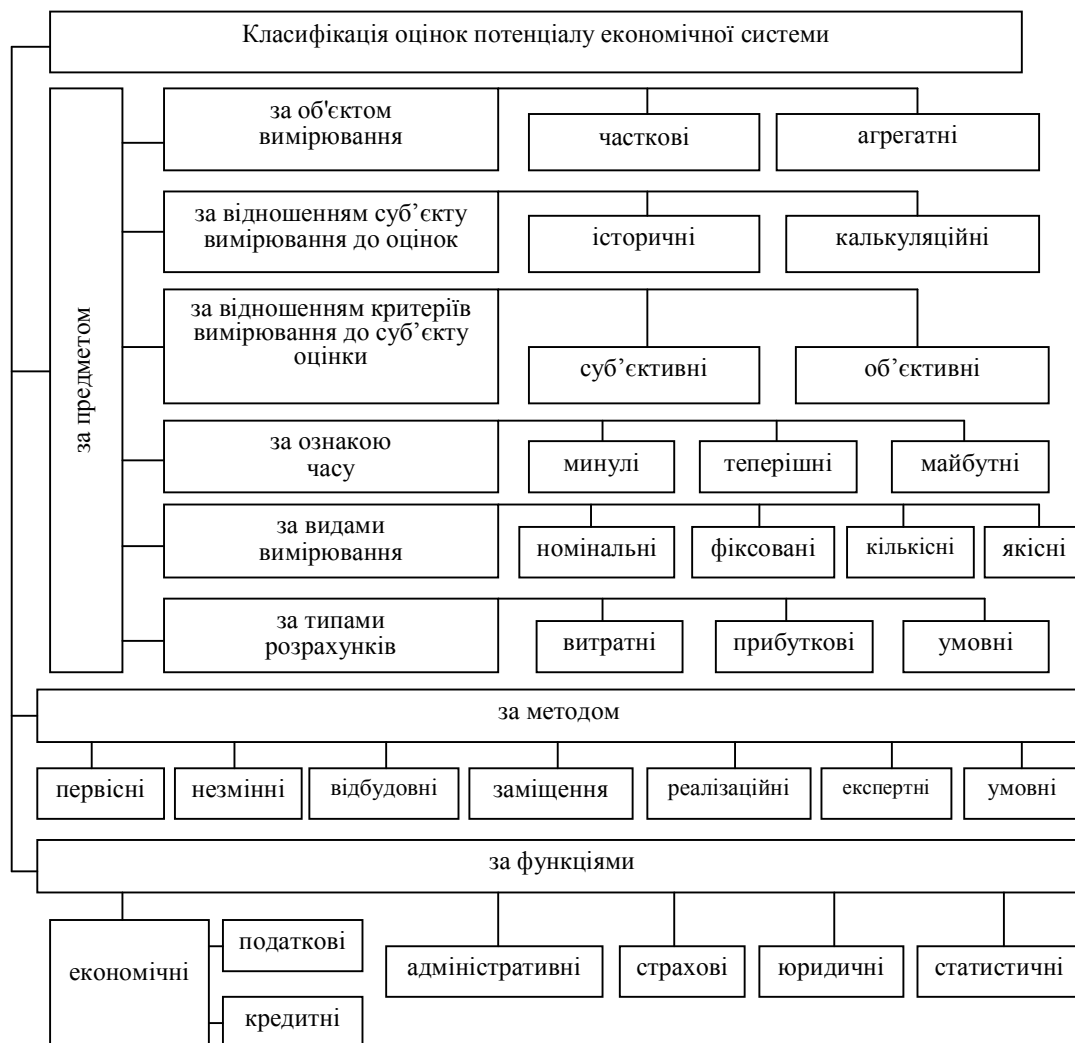


Рис. 1. Диференційна класифікація оцінок потенціалу економічної системи

шенням суб'єкта вимірювання до оцінок; за відношенням критеріїв вимірювання до суб'єкту оцінки; за ознакою часу; за видами вимірювання; за типами розрахунків. За методами, що використовуються при оцінці, виділено сім груп, а саме: первісні; незмінні; відбудовані; заміщення; реалізаційні; експертні; умовні. І, нарешті, до третьої групи класифікаційних ознак належать:

- економічні оцінки потенціалу економічної системи, які повинні вирішувати завдання певного спостереження;

- страхові, юридичні, адміністративні та статистичні оцінки виділені в окремі групи, але передбачається, що вони доповнюють оцінку потенціалу об'єкта.

Отже, представлена класифікація оцінок потенціалу економічної системи дозволяє судити про те, що в кожному конкретному випадку, залежно від мети суб'єкта, можуть використовуватися різні види оцінок.

На рис. 1 у кожній кваліфікаційній групі виділені темним кольором найбільш важливі оцінки, які узагальнюють і синтезують у собі весь спектр наявних оцінок потенціалу для економічної системи.

Представлена класифікація оцінок потенціалу економічної системи дозволяє зробити висновок про те, що останні формують величезне поле оцінок. Кожний об'єкт потенціалу може бути представлений у вигляді нескінченної кількості оцінок. Отже, кожний факт господарського життя економічної системи описується не однією оцінкою, а їхнім набором.

## 5. Висновки

На підставі вищевикладеного визначаємо: "оцінка потенціалу економічної системи" – процес, що дозволяє суб'єкту за допомогою відповідних методів кількісно і якісно оцінити фактори, які

характеризують об'єкт з метою прийняття рішення щодо його розвитку.

Результатом цього процесу може бути агрегатний індикатор потенціалу економічної системи, що і є перспективами подальших досліджень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алдохин И. П. Экономическая кибернетика [текст] / И. П. Алдохин, С. А. Кулиш. – Харьков : Вища шк., 1983. – 224 с.

2. Барнгольц С. Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта : учеб. пособие [текст] / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 240 с. : ил.

3. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу : навч. посіб. [текст] / В. М. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2000. – 207 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

4. Муравьев А. И. Теория экономического анализа: проблемы и решения [текст] / А. И. Муравьев. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 144 с. : ил.

5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [текст] / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. – 384 с.

6. Сухарева Л. А. Капитал: балансовое обобщение информации и аудит : монография [текст] / Л. А. Сухарева. – Донецк : Норд-Компьютер, 2003. – 165 с.

7. Ожегов С. И. Словарь русского языка [текст] / С. И. Ожегов ; [ред. – сост. Н. Ю. Шведова] ; [14-е изд., стер.]. – М. : Рус. яз., 1982. – 816 с.

8. Гречина І. В. Диференційна класифікація оцінок інвестиційної привабливості / І. В. Гречина // Торгівля і ринок України : зб. наук. праць / Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2008. – С. 222-227.

## ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ ВІДПОВІДНО ДО ПОЛОЖЕНЬ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

*Анотація.* Досліджено діючу в Україні систему оподаткування дивідендів, визначено її принципові особливості та обґрунтовано недоліки. Визначено новації, запропоновані в Податковому кодексі в аспекті оподаткування дивідендів.

*Ключова слова:* дивіденд, акція, податок на прибуток, резидент, нерезидент, податковий агент, Податковий Кодекс, прибуток.

Gumenyuk A., Ponomar'ova N.

## FEATURES TAXATION OF DIVIDENDS IN ACCORDANCE WITH THE PROVISIONS OF THE TAX CODE

*Annotation.* Current research in Ukraine taxation of dividends, to its fundamental features and proved flawed. Determined innovations proposed in the Tax Code, in terms of taxation of dividends.

*Keywords:* dividend, share, income tax, resident, resident, tax agent, the Tax Code, income.

### 1. Вступ

В умовах командно-адміністративної системи порядок обліку та розподілу фінансових результатів діяльності підприємства визначався державою. На сьогодні підприємства мають можливість самостійно визначати порядок розподілу прибутку. Особливу роль відіграють розрахунки з учасниками по дивідендах.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Нині існує необхідність всебічного дослідження питань, пов'язаних із впливом системи оподаткування на прийняття рішення про виплату дивідендів. Українські вчені мають певні здобутки в дослідженні практичних та теоретичних аспектів оподаткування дивідендів. Питання реформування системи оподаткування дивідендів досліджували українські науковці: В. Андрущенко, Т. Василькова, Г. Гасанов, В. Гець, Т. Єфименко, І. Луїна, В. Попович, А. Соколовська, В. Федоров, І. І. Пилипенко, О. П. Жук, О. Лисенко, Г. Уманців та інші.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є аналіз системи оподаткування дивідендів через призму Податкового кодексу України, що покликаний знизити фіскальний тиск на економіку та оптимізувати податкові механізми.

### 4. Вклад основного матеріалу

Дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками), відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства. Отримання дивідендів є одним із найосновніших прав акціонера чи учасника товариства (поряд із правом управління товариством або правом отримання своєї частки у разі ліквідації товариства).

Платити дивіденди чи ні – це питання виникало завжди, на всіх етапах розвитку акціонерної форми господарювання. З одного боку, будь-яке товариство, як зазначає світова практика, зацікавлене у виплаті дивідендів. Це робить акції компаній більш привабливими для потенційних акціонерів, а інвестори звертають на них увагу. У таких розвинутих країнах як США, Японія, країнах Європи регулярна виплата дивідендів є одним із простих та ефективних способів залучення додаткового капіталу, адже рейтинг компанії за умови стабільної виплати дивідендів значно підвищується [1].

Але є й інша точка зору – майже століття назад німецький фінансист Карл Фюрстенберг сказав фразу, яка увійшла до збірника афоризмів: "Акціонери – дурний та зухвалий народ. Дурний – тому що купує акції, зухвалий – тому що бажає отримати дивіденди" [2]. Тобто, не всі вважають дивідендні виплати очевидними, необхідними та дійсно привабливими для акціонера, оскільки:

– дивіденди не можна розглядати як джерело постійного доходу, зважаючи на можливість погіршення стану компанії або необхідність капіталізації акціонерного товариства;

– високі ставки оподаткування дивідендних виплат роблять непривабливим їх отримання;

– можливість вкладення коштів у розвиток компанії є більш привабливою ніж задоволення потреб акціонерів [1].

Відповідно до статті 10 Закону України "Про господарські товариства", право отримувати дивіденди мають особи, які є учасниками товариства на початок строку виплати дивідендів, і дивіденди виплачуються пропорційно частці кожного з учас-

ників. Прибуток господарського товариства є джерелом дивідендів. Статтею 15 Закону України "Про господарські товариства" встановлено порядок розподілу прибутку, визначення строків та порядок виплати дивідендів що належить до компетенції загальних зборів учасників [3]. Таким чином, для реалізації права для виплати дивідендів необхідна одночасна наявність певних обов'язкових умов:

- 1) наявність джерела для виплати дивідендів у вигляді прибутку;
- 2) прийняття загальними зборами відповідного рішення про розподіл прибутку між учасниками товариства;
- 3) перебування у статусі учасника товариства на момент прийняття рішення про виплату дивідендів.

Усі власники простих акцій та часток мають рівні права на одержання дивідендів пропорційно їх частці у статутному фонді. При цьому акціонерні товариства можуть виплачувати дивіденди лише грошовими коштами. Водночас, як і інші господарські товариства, акціонерні товариства можуть спрямовувати прибуток на збільшення статутного капіталу, тобто здійснити реінвестицію. Незважаючи на те, що Податковий кодекс України прирівнює реінвестицію до виплати дивідендів, для цілей цивільно-правового регулювання корпоративних відносин спрямування прибутку не на розподіл серед учасників товариства (на дивіденди), а на збільшення статутного капіталу слід розмежовувати. Відповідно, обмеження щодо виключно грошової виплати дивідендів не можна трактувати як заборону на реінвестицію.

В той же час, діючим законодавством визначені певні обмеження щодо виплати дивідендів:

- 1) для всіх господарських товариств:
  - а) наявність заборгованості суб'єкта господарювання перед бюджетом;
  - б) дивіденди не нараховуються на частки у статутному фонді (акції), викуплені самим товариством;
- 2) додатково для акціонерних товариств:
  - а) якщо звіт про результати розміщення акцій не зареєстрований у встановленому порядку;
  - б) статутний капітал повністю не сплачений;
  - в) вартість чистих активів менша, ніж розмір статутного капіталу, резервного капіталу та розмір перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їх номінальною вартістю (для акціонерних товариств);
  - г) акціонерне товариство має зобов'язання щодо викупу акцій (прийнято рішення про реорганізацію, зміну розміру статутного капіталу, розширення прав акціонерів із привілейованими акціями тощо) або повністю не сплачені дивіденди за привілейованими акціями (для виплати дивідендів за простими акціями) [4].

Особливої уваги заслуговує обмеження, яке стосується співвідношення активів і капіталу. Оскільки капітал товариств (тобто внески його засновників і акціонерів) розглядається як гарантія задо-

волення можливих вимог кредиторів, закон створює механізми, направлені на збереження у власності товариства внесків акціонерів. Обмеження на виплату дивідендів є одним із таких механізмів.

Для акціонерних товариств та інших підприємств (ТОВ, ПП) виплата дивідендів без погодження з розпорядником майна також заборонена в разі введення процедури розпорядження майном боржника в рамках процедури банкрутства.

Основними недоліками, діючої до сьогодні, системи оподаткування дивідендів в Україні, на нашу думку, є механізм авансування податку на прибуток та оподаткування дивідендів за привілейованими акціями, що виплачуються на користь фізичних осіб. Перший недолік, пов'язаний, як відзначалося вище, із вилученням коштів в умовах недостатності внутрішніх інвестиційних ресурсів навіть при тимчасовому вилученні не виправдовує мети запровадження.

Щодо другого недоліку, то необхідно підкреслити принципову відмінність заробітної плати та дивідендів, незважаючи на те, що отримувати їх може одна особа, як співробітник емітента та його співвласник. Статус такої особи теж відмінний: у першому випадку – найманий працівник, у другому – прямий інвестор. Тому дивіденди за привілейованими акціями з позиції оподаткування мають бути прирівняні до дивідендів за простими, але без авансування, оскільки у своїй більшості сума таких дивідендів фіксована і не залежить від результативності діяльності емітента [5].

З прийняттям положень Податкового кодексу України у науковому колі точаться дискусії щодо порядку оподаткування та бухгалтерського обліку дивідендів у осіб, що виплачують та отримують дивіденди. Господарські товариства, що виплачують дивіденди своїм акціонерам, (учасникам), нині керуються положеннями п.7.8 ст.7 Закону про прибуток. Крім того, з 1 січня 2011 р. набрали чинності розділи IV і V Податкового кодексу, які регламентують справляння ПДФО та ПДВ незалежно від того, за який період нараховано дивіденди. З 1 квітня поточного року діятиме розділ III Кодексу, що регулює порядок оподаткування діяльності підприємства податком на прибуток [6].

Податковим Кодексом України збережено механізм нарахування та сплати авансового внеску податку на прибуток, який передбачав Закон про прибуток.

Цілком новим правилом виплати дивідендів, відповідно до норми пп. 153.3.5 Податкового кодексу, є право не сплачувати авансовий внесок податку на прибуток у разі, якщо дивіденди виплачуються:

- суб'єктами господарювання, що є платниками фіксованого сільськогосподарського податку);
- на користь фізичних осіб та власників сертифікатів фонду операцій із нерухомістю [6].

Цією ж нормою передбачено звільнення від сплати авансових внесків при виплаті дивідендів:

- у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих платником податків, за умови, що така виплата ніяк

не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному капіталі емітента, незалежно від того, чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у змінах до статутних документів);

- інститутами спільного інвестування;
- материнською компанією на користь власників корпоративних прав такої компанії, якщо сума виплачених нею дивідендів не перевищує суму дивідендів, отриманих цією компанією від інших осіб.

Відповідно до положень IV розділу Податкового кодексу, які регулюють оподаткування доходів фізичних осіб, встановлено, що:

- під час нарахування доходу у вигляді дивідендів будь-який емітент акцій є податковим агентом фізичної особи, на користь якої дивіденди нараховуються і виплачуються;

- дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб – резидентів та нерезидентів юридичною особою – резидентом, оподатковуються за нижчою ставкою – 5%, на відміну від старого закону про ПДФО;

- сплата податку сплачується єдиним платіжним документом;

- дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб – резидентів або нерезидентів за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату за ними фіксованого розміру дивідендів чи суми більшої, ніж за іншими акціями (частками) згідно з пп. 170.5.3 Податкового кодексу, при їх виплаті прирівнюються з метою оподаткування до виплати зарплати з відповідним оподаткуванням. Тобто, такі дивіденди оподатковуються податком з доходів фізичних осіб за ставкою 15% (17 %) і їх сума включається до витрат при обчисленні податку на прибуток згідно з пп. 153.3.7 розділу III Податкового кодексу. Щодо єдиного соціального внеску, то, згідно з переліком видів виплат, на які не нараховується єдиний соціальний внесок, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 1170 від 22.12.10 р., дивіденди належать до виплат, на які не нараховується єдиний соціальний внесок, в тому числі і за привілейованими акціями, які для цілей оподаткування податком з доходів фізичних осіб прирівняні до зарплати [6].

Відповідно до положень п.п. 153.3.6 ПКУ юридичні особи – резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу доходу (крім постійних представництв нерезидентів). Однак при отриманні дивідендів від нерезидентів сума таких доходів включається до доходу платника-резидента.

Будь-яких спеціальних норм, що передбачають відповідальність господарського товариства за невиконання дивідендів, чинне законодавство не

містить. Зважаючи на відсутність таких спеціальних положень, у питанні про можливі санкції, що застосовуються до господарського товариства, слід керуватися загальними нормами про відповідальність за невиконання грошових зобов'язань, тобто учасник товариства може вимагати виплати дивідендів з урахуванням інфляційних та 3 % річних. Крім того, у статуті товариства може бути передбачено додаткові санкції за несвоєчасне виконання рішення загальних зборів про виплату дивідендів.

## 5. Висновки

Отримання прибутку – мета будь-якого господарюючого суб'єкта, отримання дивідендів – бажання кожного власника. Регулярні виплати дивідендів кардинально змінили б ринок капіталу в Україні, перетворивши його із спекулятивного в інвестиційний. Непрозора і нерегулярна виплата дивідендів негативно впливає на розвиток фондового ринку. Інвестори при формуванні цільової прибутковості орієнтуються тільки на подорожчання акцій. Як результат, показник дивідендної прибутковості не використовується при аналізі привабливості паперів. Виплати дивідендів можуть значно підвищити вартість акцій і так само її знизити, якщо збори акціонерів, всупереч очікуванням, вирішать не платити дивіденди. Держава при цьому має не примушувати компанії платити дивіденди, а стимулювати виплати. Першим кроком до цього стало послаблення податкового навантаження на дивідендні виплати для підприємств.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бочуля Т. В. Загальні особливості невиконання дивідендів / Т. В. Бочуля. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/bochulya-tv-zagalni-osoblivosti-neviplati-dividendiv/>
2. Башкина У. И. Дивидендная политика западных фирм и ее регулирование / У. И. Башкина // Акционерное общество. – 2010. – № 10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aojournal.ru/tabid/55/newsid401/52/Default.aspx>
3. Україна. Закон. Про господарські товариства № 1576-ХІІ від 19.09.1991 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
4. Україна. Закон. Про акціонерні товариства № 514-VI від 17.09.08 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
5. Сьомченков О. А. Оподаткування дивідендів у світлі податкової реформи / О. А. Сьомченков, А. П. Кирилук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – № 5. – 2010. – Т. 3. – С. 186-188.
6. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

## ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

*Анотація.* У статті досліджуються особливості податкового аудиту. Показано, що не існує загального підходу до визначення його призначення, мети і змісту. Податковий аудит має стати тим інститутом, який збалансовує різноспрямовані інтереси податкових органів, платників податків і аудиторських компаній.

**Ключові слова:** податковий аудит, податковий контроль, податкове законодавство.

Gurnak O.

## INSTITUTIONAL ASPECTS OF TAX AUDIT

*Annotation.* The article examines the specific features of tax audit. It is shown that there isn't common approach to defining its purpose, objectives and content. Tax audit should be institute for balancing of opposite interests of tax authorities, taxpayers and audit companies.

**Keywords:** tax audit, tax control, tax legislation..

### 1. Вступ

Внаслідок того, що ринок не в змозі забезпечити суспільство певними товарами, так званими суспільними благами, до яких належать і такі важливі види діяльності як забезпечення оборони від зовнішнього ворога, дотримання порядку, прийняття необхідних законів, судочинство, з давніх часів виникли податки. Не дарма, першою науковою теорією оподаткування стала теорія обміну, концепцію якої знаходимо у працях таких видатних мислителів Нової доби, як Б. Спінози, Т. Гоббса, Ж-Ж. Руссо. Теорія обміну розглядає податки як певну плату, яку держава стягує зі своїх громадян за надання ним згаданих вище суспільних благ. Протягом століть, і навіть для багатьох сучасних науковців, ця концепція є надзвичайно привабливою через її простоту і природність. Разом з тим, ця теоретична модель не є повністю адекватною економічним реаліям. Обидві сторони такого контракту, як платники податків, так і держава, схильні несумлінно ставитися, або порушувати свої зобов'язання, зловживати своїми правами. Так, А. Лаффер, автор відомої кривої його імені, зауважує, що "ми знаємо з досвіду тисяч минулих років, що люди прагнуть unikнути податківця, і, що вони часто роблять усе можливе, для того щоб мінімізувати їх податкові платежі" [1, р. 31-32]. З іншого боку, лауреат Нобелівської премії Дж. Б'юкенен переконливо показує, що фіскальні апетити держави не відповідають тому ідеалізованому образу, який випливає із теорії обміну. Науковець закликає до розуміння "політики без романтики", до усунення "соціальної містики, відповідно до якої за допомогою певної державної політики можна прийти до якогось трансцендентного "суспільного блага" [2, с. 419]. Отже, податкові відносини постають складними і суперечливими. Податковий аудит постає як

явище економічного життя, яке безпосередньо пов'язане і є похідним від функціонування таких суспільних економічних інститутів, як податки і аудит.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Незважаючи на те, що навіть сам термін "податковий аудит" нещодавно ввійшов до лексики науковців і практиків, на сьогодні існують серйозні дослідження з цієї проблематики. Так, науковому аналізу податкового аудиту присвячені змістовні праці В.В. Глушенко [3], І. Є. Риженко [3-4], Л. В. Ревуцької [5-6], А. В. Скрипника [7], організації практичної діяльності з податкового аудиту приділено значну увагу у праці "Податковий аудит" за редакцією В. А. Онищенко, А. О. Чугасва [8], яка узагальнює досвід аудиторів-практиків. Більш того, необхідно відзначити, що з 2003 року в Україні було започатковано видавництво не лише наукової, а й навчальної літератури з податкового аудиту, що є свідченням важливості таких знань і навичок у системній підготовці майбутніх фахівців [9]. Разом з тим, ані в Податковому кодексі України [10], ані в Законі України "Про аудиторську діяльність" [11] термін "податковий аудит" не використовується, а між науковцями відсутнє єдине розуміння його цілей і змісту. Усе це і обумовлює значну актуальність та своєчасність досліджень змісту податкового аудиту.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою даної роботи є аналіз підходів до розуміння суті податкового аудиту, визначення його місця в системі податкових інститутів і окреслення можливих напрямків його подальшого розвитку.

### 4. Виклад основного матеріалу

Перший підхід до розуміння призначення податкового аудиту пов'язаний із його ідентифікацією як функції органів податкового контролю. При цьому розбіжності виникають між співвіднесе-

нням обсягів понять "податковий контроль" і "податковий аудит". Податковий аудит може розглядатися як складова податкового контролю, тобто підпорядковуватися більш широкому поняттю. Наприклад, податковий аудит як форма податкового контролю.

Податковий аудит може розглядатися як поняття, яке має дещо спільне з податковим контролем. Так, спільними можуть виявитися окремі методи і процедури його проведення, але певні інші важливі елементи, наприклад, органи які його здійснюють, мета проведення тощо можуть бути різними.

Ініціатива проведення податкового аудиту в такому трактуванні належить або відповідному органу податкового контролю, або обов'язково передбачається законодавством, що регулює діяльність платника податку. Окремі науковці висловлюють думку, що "податковий аудит можуть здійснювати лише органи державної податкової служби, на яку покладено повноваження контролювати повноту нарахування та своєчасність сплати податків до бюджетів" [5, с. 253]. При цьому, як приклад успішної реалізації такого принципу наводиться досвід Польщі [5]. Така позиція, очевидно, має повною мірою задовольняти фіскальні органи держави. Проте, на наш погляд, не відповідає інтересам платників податків і навряд чи буде мати відчутний позитивний ефект від впровадження в Україні.

Інституційний підхід економічної науки не модна тенденція, а ефективний інструмент для розуміння реальних економічних процесів, у тому числі і в сфері справляння податків. Податкова система включає не лише формальні інститути, як-то відображені у кодексах чи законах правила справляння того або іншого податку, правила взаємодії контролюючого органу і платнику податку, але також й неформальні інститути. Неформальні інститути – неписані правила, які можуть значно підривати або взагалі робити недіючою писану норму закону. Ні для кого не секрет, що неписаним правилом стало те, що податкові інспекції всупереч, нормам вітчизняного законодавства, не приймають декларації з податку на прибуток, в яких відображені збитки. На жаль, в Україні реальне застосування податкового законодавства залежить не стільки від норм закону, скільки від його тлумачення податковою службою. В умовах, коли податкова служба має "виконати і перевиконати" доведений план щодо обсягів сплачених податків, то усі "засоби" стають у нагоді. Звичайно, для платника податків завжди доступною є альтернатива відстоювати свої права у суді, але в більшості випадків український платник податків не вдається до таких дій. Відсутність довіри до справедливості судочинства, відчуття своєї неспроможності протистояти державі у уособленні податкової адміністрації є також інституційними особливостями українських реалій. Усе це переконливо свідчить, що навряд чи контролюючий податковий орган нашої держави може забезпечувати проведення неупередженого і незалежного податкового аудиту.

Заслугує на увагу наукова позиція В. В. Глушенко і І. Є. Риженко, які також розглядають податковий аудит як форму податкового контролю, але підкреслюють, що його мають здійснювати аудиторські фірми (аудитори). При цьому, вони підкреслюють, що "суспільство не відчуло би потреби в незалежній аудиторській думці, якби не зростання недовіри населення до держави та сумніви в ефективності її контролю взагалі" [3, с. 48]. Модель функціонування такого інституту податкового аудиту базується на законодавчо встановленій необхідності проведення обов'язкового податкового аудиту певними платниками податку, поданні ними аудиторських висновків до податкових органів, а також обов'язковому виправленні усіх виявлених порушень, виявлених у ході податкового аудиту. При цьому важливим моментом є те, що такий аудит має проводитися аудиторськими фірмами, які одержали акредитацію на це певним державним органом (Міністерством фінансів або Державною податковою адміністрацією України) [3, с. 49].

Така модель, на наш погляд, дозволила б розширити масштаби податкового контролю, але вона нічого не говорить про те, які вигоди від такого податкового аудиту матиме платник податків. Крім того, наявність умов щодо акредитації аудитора фіскальним органом, на практиці призведе до того, що аудитор буде вимушений "грати за правилами" того органу, який і надає дозвіл на здійснення такої діяльності.

Розуміння призначення податкового аудиту аудиторами-практиками є протилежним від приведеного розглянутого вище підходу. Аудиторські фірми, як економічні суб'єкти, які займаються підприємницькою діяльністю, чітко усвідомлюють, що за відсутності необхідності проведення такого виду аудиту, попит на такі послуги прямо залежить від зацікавленості платників податків. Розглянемо більш детально, що розуміють під податковим аудитом аудиторські компанії, на прикладі одної із чотирьох найбільш відомих у світі аудиторських компаній – Deloitte. Податковий аудит визначає як незалежну перевірку правильності, своєчасності і повноти відображення в фінансовій, а також податковій звітності компанії зобов'язань за податками та зборами [12].

Аудиторська компанія звертає увагу на те, що податковий аудит потрібен засновникам, потенційному інвестору, а також головному бухгалтеру і фінансовому директору. Доцільність проведення податкового аудиту для компанії обґрунтовується тим, що він дозволяє:

- визначити потенційні податкові зобов'язання і ризики;
- мінімізувати фінансові втрати у вигляді штрафів та пені;
- визначити можливі судові розгляди;
- провести, так би мовити, генеральну репетицію податкової перевірки.

Варто також звернути увагу на те, що на практиці податковий аудит проводиться у двох різновидах, а саме:

- податковий аудит як одна з ділянок аудиту фінансової звітності;
- податковий аудит як самостійне завдання з аудиту спеціального призначення.

При цьому фахівці підкреслюють, що при проведенні першого різновиду податкового аудиту підприємство не може претендувати на те, що проведена в подальшому перевірка податковими органами за цей же самий період не виявить донарахованих податків у межах застосованого аудитором і узгодженого із замовником рівня вагомості. У той же час, проведення податкового аудиту другого різновиду передбачає застосування суцільного методу, а рівень вагомості не оговорюється. Отже, у цьому випадку підприємство замовник може очікувати, що подальша податкова перевірка не призведе до донарахувань податків, стягнення штрафів та застосування інших видів санкцій [8, с. 559].

В цілому видно, що наведена вище інституціоналізація податкового аудиту, з точки зору аудиторських компаній, безпосередньо не містить податкових органів, як користувачів одержаної в результаті інформації, а саме між ними і платниками податків може виникнути конфлікт. Фактично податковий аудит за таких обставин нагадує експертизу, яка проведена аудиторською компанією, але результати якої приймаються лише однією стороною – платником-податків, і аж ніяк не враховуються іншою стороною – податковими органами. Крім того, за таких обставин податковий аудит стає більш схожим на податковий консалтинг клієнта.

На наш погляд, розглянуті вище два підходи до розуміння інституту податкового аудиту не сприяють його розвитку. Податковий аудит в силу самої специфіки об'єкта аудиторської перевірки має слугувати на користь як державі, так і компанії, на якій він проводиться. Податковий аудит має збалансувати доволі суперечливі, можна навіть сказати, протилежні інтереси податкового органу і платника податків. Здається доцільним те, що він має стати обов'язковим для певного кола компаній. Встановлення обов'язковості податкового аудиту можна провести за граничними значеннями обсягів виручки або вартості активів балансу, ураховуючи досвід Російській федерації, або, навіть, обсягу витрат підприємства. Обов'язковість проведення податкового аудиту дозволить підвищити податкову дисципліну платників податків, при незмінних витратах на утримання податкових органів, значно розширити масштаби податкового контролю. Інформація про результати і наслідки проведення податкового аудиту має бути передана до податкового органу. Разом з тим, і це є принциповим моментом, наявність позитивного аудиторського висновку, або підтвердженень того, що виявлені порушення усуненні, має являти собою певну гарантію того, що податковий орган не зможе ігнорувати права сумлінного платника податків. Навіть, якщо конфлікт між платником податків і податковим органом виникне, то останній не залишатиметься один проти держави, але аудиторська компанія має захистити свій професійний рівень і нести солідар-

ну відповідальність з платником податків. Очевидно, коли аудиторські компанії, особливо ті, які визнані у всьому світі, будуть зацікавлені у прозорих правилах справляння податків, то у податкових органів значно обмежуватимуться можливості для маніпулювання податковим законодавством.

## 5. Висновки

Проведений аналіз теоретичного узагальнення і практичного застосування податкового аудиту показав, що його розвиток є вельми суперечливий. Ці суперечності виникають через певні обмеження, які закладаються у його розуміння, у визначенні цілей функціонування цього податкового інституту. Так, мета податкового аудиту або звужується до податкового контролю, і встановлює специфічні правила взаємодії платника податків і контролюючого податкового органу, або звужується до супутньої послуги загального аудиту, що являє собою податкове консультування з боку аудиторської фірми її клієнта. На наш погляд, податковий аудит має базуватись на взаємодії трьох суб'єктів: платника податків, аудиторської фірми і податкового органу. Становлення інституту покликано зменшити опортуністичну поведінку платників податків і податкового органу у процесі стягнення податків, сформувати стимули до того, щоб зазначені суб'єкти дотримувалися норм чинного законодавства, а їх інтереси виявилися урівноваженими. Таке розуміння призначення податкового аудиту як важливого податкового інституту має стати першим кроком до його подальшого розвитку і широкого використання у практичній діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бьюкенен Дж. М. Политика без романтики: изложение позитивной теории общественного выбора и ее нормативных условий / Джеймс М. Бьюкенен // Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор. – Т. 4. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – С. 417-434.
2. Глущенко В. В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В. В. Глущенко, І. Є. Рижинко // Фінанси України. – № 1. – 2010. – С. 46-53.
3. Налоговый аудит: Королевство кривых налоговых зеркал: Оценка искажения изображения [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
4. Риженко І. Є. Розвиток вітчизняного податкового аудиту на сучасному етапі становлення його системи / І. Є. Риженко // Вісник Харківського національного університету. Серія "Економіка". – № 851. – 2009. – 7 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/vkhnu/Ekon/851/09riecec.pdf>.
5. Ревуцька Л. Організаційні аспекти податкового аудиту в Польщі / Л. Ревуцька, Б. Башуцький // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – Вип. 12. – 2007. – С. 252-261.
6. Ревуцька Л. Аналіз ефективності практики реалізації податкового аудиту в Україні / Л. В. Ревуцька // Вісник Хмельницького національ-



ного університету: Серія економічна. – № 4. – 2009. – Т. 3. – С. 104-107.

7. Практический аудит: анфас и профиль / А. Климов, О. Миронова, В. Пантелеев, К. Утенкова ; [под ред. Лисиной В.Ю.]. – Харків : Фактор, 2010. – 720 с.

8. Податковий аудит: навчальний посібник / [заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва]. – Ірпінь : Академія ДПС, – 2003. – 398 с.

9. Податковий кодекс України: станом на 15 грудня 2010 р. / Упоряд.: О. О. Головашевич, М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2010. – 656 с.

10. Скрипник А. Функція корисності, ймовірність аудиту та ступінь добровільності сплати податків / А. Скрипник // Світ фінансів. – 2006. – Вип.3 (8). – С.148-156.

11. Україна. Закон. Про аудиторську діяльність № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

12. Laffer A. End of Prosperity: How Higher Taxes Will Doom the Economy – If We Let It Happen. / Arthur B. Laffer, Stephen Moore, Peter J. Tanous. - New York: Threshold Editions, 2008 – 336 p.

УДК 657.1

Гуцайлюк Л. О.

## ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

*Анотація.* Розкрито сутність та значення необоротних активів у бюджетних установах. Вказано на відмінності обліку необоротних активів, що мають місце у бюджетних установах, які обумовлені, в першу чергу, джерелами фінансування цих установ та діючим нормативним регулюванням об'єктів бухгалтерського обліку. Внесено пропозиції щодо покращення обліку необоротних активів у бюджетних установах.

*Ключові слова:* необоротні активи, облік, бюджетні установи.

Gutsayl'uk L.

## ACCOUNTING OF IRREVERSIBLE ASSETS IN BUDGETARY ESTABLISHMENTS AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT

*Annotation.* Essence and value of irreversible assets is exposed in budgetary establishments. It is indicated on the differences of consideration of irreversible assets, that place are taken in budgetary establishments which are conditioned, above all things, by the sources of financing of these establishments and operating normative adjusting of objects of record-keeping. Suggestions are borne in relation to the improvement of consideration of irreversible assets in budgetary establishments.

*Keywords:* irreversible assets, accounting, budgetary establishments.

### 1. Вступ

Для здійснення статутної діяльності бюджетні установи мають у своєму розпорядженні необоротні активи. Вони займають питому вагу в складі активів бюджетних установ. Для ефективного і раціонального використання необоротних активів, забезпечення контролю за проведенням видатків на їх придбання, правильності нарахування зносу тощо необхідно мати усесторонню інформацію про цей об'єкт бухгалтерського обліку.

Таку інформацію отримують за допомогою

даних бухгалтерського обліку та нормативно-правового забезпечення, яке регулює облікову політику необоротних активів. Однак, на сьогодні в ряді нормативних актів є деякі не доопрацювання. Це й обумовило актуальність обраної теми.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання обліку необоротних активів у бюджетних установах досліджує ряд вчених, серед них провідне місце займають П. Й. Атамас [1], Ф. Ф. Бугинець [2], Л. О. Гуцайлюк [3], Р. Т. Джого [4], С. В. Свірко [5], Н. Суцко [6], І. Д. Фаріон [7]

та багато інших.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є висвітлення діючої методики обліку необоротних активів у бюджетних установах, аналіз діючого нормативного забезпечення, а також недоліків, що мають місце у нормативних актах та внесення пропозицій щодо їх усунення. У відповідності до мети поставлені такі завдання:

- розкрити значення необоротних активів у бюджетних установах;
- охарактеризувати діючу нормативну базу, що регулює обліковий процес необоротних активів у бюджетних установах;
- висвітлити діючу практику обліку необоротних активів у бюджетних установах;
- внести пропозиції щодо вдосконалення діючої системи бухгалтерського обліку та нормативного регулювання ним у бюджетних установах.

### 4. Виклад основного матеріалу

Система обліку необоротних активів повинна забезпечити керівника установи та інших керівників структурних підрозділів такою інформацією щодо об'єктів:

- надходження, наявності та руху;
- зносу та ремонту;
- вибуття;
- визначення результатів від ліквідації.

Р. Т. Джога зазначає, що дія Стандартів (Положень) на організацію облікового процесу в бюджетних установах не розповсюджується [4, с. 20]. Тому установи керуються цілою системою нормативно-правового забезпечення, яке, враховуючи особливості діяльності бюджетних установ, регламентує засади облікової політики необоротних активів.

Так, враховуючи особливості статутної діяльності бюджетних установ, при формуванні облікової політики необоротних активів до уваги беруть такі нормативні акти:

- Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 17.07.2000 р. за № 64 (зі змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства за № 30 від 21.02.2005 р.

З метою приведення методології бухгалтерського обліку бюджетних установ у відповідність до норм міжнародних стандартів у внесених змінах визначено, що одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів (раніше одиницею обліку був інвентарний об'єкт).

Позитивним моментом у внесених змінах є визначення, яке викладено у такій редакції: необоротні активи, що використовуються установою багаторазово і безперервно у процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без ПДВ та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект).

Як бачимо, вартісний критерій для віднесення матеріальних активів до основних засобів установлено на рівні 1000 грн. (без ПДВ). Однак, на нашу думку, враховуючи періодичне зростання цін

на необоротні активи, доцільно запровадити постійну практику перегляду їх рівня вартості.

Первісна і відновлювальна вартість основних засобів – величини відносно постійні і застосовуються для відображення наявності та руху основних засобів.

Слід також зауважити, що значна частина змін стосується приведення методології обліку необоротних активів бюджетних організацій у відповідності до норм міжнародних стандартів. Так, в Інструкції за № 30 наведено визначення терміну корисного використання (експлуатації) основних засобів, яке має також місце у П(С)БО 7 Основні засоби.

Варте уваги і те, що у згаданих змінах міститься таке застереження: якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний термін корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку окремим об'єктом основних засобів.

Такий підхід до визначення об'єкта не є обов'язковим, але зручний при обліку основних засобів, що складаються з вузлів із різним терміном використання. Прикладом обліку основних засобів за складовими частинами може бути облік комп'ютерної техніки, а також і інших видів необоротних активів, які використовують у своїй діяльності бюджетні установи при виконанні своїх функцій.

– За змінами за № 137 від 08.08.2005 р., де зазначено, що зміна вартості необоротних активів у зв'язку з проведенням їх добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації не належить до доходів установи. Далі у п. 1.16 викладено таку редакцію: "При проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвів до заміни запасних частин, їх вартість не відноситься на збільшення вартості необоротних активів, а відноситься на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків". Внесені такі корективи, на нашу думку, є цінними і не допускають викривлень при відображенні економічного змісту господарських операцій за даними бухгалтерського обліку.

– За змінами за № 526 від 22.12.2009 р. підкреслено те, що сума зносу об'єктів необоротних активів визначається в останній робочий день грудня в гривнях за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу.

Незважаючи на критику вчених та економістів щодо зміни порядку розрахунку зносу необоротних активів, на жаль, досі нічого не змінилось. Так, Л.О. Гуцайлюк зазначає, що до ще однієї, не менш важливої проблеми бухгалтерського обліку необоротних активів, можна віднести порядок нарахування суми зносу основних засобів [3, 108].

Однак, позитивним моментом у внесених змінах є те, що визначено строк корисного використання (років) та зазначено річну норму зносу за робочими і продуктивними тваринами, а також багаторічними насадженнями у розрізі їх підгруп.

За змінами за № 312 від 02.09.2010 р. зазначено, що у бухгалтерському обліку вартість, за якою

відображаються необоротні активи, розподіляється на:

- первісну;
- балансову (залишкову);
- відновлювальну.

Первісна вартість необоротних активів – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Крім того, в Інструкції за № 64 (п. 41) йшлося про те, що суми податку на додану вартість (далі – ПДВ), сплачені при придбанні основних засобів, бюджетна організація мала право включити до складу податкового кредиту (за умови реєстрації як платника ПДВ).

Щодо обліку суми ПДВ, сплаченого при придбанні необоротних активів, то, як і раніше, ці суми не включаються до первісної вартості необоротних активів, а належать до фактичних витрат (за кодом КЕКВ, призначеним для придбання цих активів).

Крім того, якщо звернутися до Інструкції про кореспонденцію рахунків, яку було нещодавно викладено в новій редакції, то з кореспонденції рахунків (п. 1.1) випливає, що при придбанні необоротних активів за рахунок коштів спеціального фонду бюджетна організація все-таки відображає суму ПДВ у складі податкового кредиту за дебетом субрахунку 641 "Розрахунки за платежами і податками в бюджет" і кредитом субрахунків 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 675 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Як і раніше, витрати, пов'язані з найманням автотранспорту для перевезення необоротних активів, податки, збори та інші витрати, що сплачуються при придбанні необоротних активів, не включаються до первісної вартості, а належать до фактичних витрат і записуються за дебетом рахунків 80 "Видатки загального фонду", 81 "Видатки спеціального фонду" з кредиту субрахунків 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 675 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Тому, при формування первісної вартості необоротних активів необхідно, на нашу думку, враховувати вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення без сум ПДВ та транспортно-заготівельних витрат.

Балансова (залишкова) вартість необоротних активів – це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу.

Відновлювальна вартість необоротних активів – це первісна вартість, змінена після переоцінки.

У п. 1.6. зазначено, що зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у разі індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства України, а також при добудові, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

А у п. 1.7. підкреслено, що індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів проводиться протягом I кварталу наступного звітного року, згідно з коефіцієнтом індекса-

ції, який визначається за встановленою формулою, передбаченою пунктом 8.3.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". У формулі застосовується індекс інфляції року, який щорічно визначається Державним комітетом статистики України. Індексція первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації;

– План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. за № 114 (зі змінами і доповненнями);

– Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 10.07.2000 р. за № 61 (у редакції наказу Держказначейства від 14.02.2005 р. за № 28).

Списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ регламентувалося типовою інструкцією про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затвердженою Наказом Державного казначейства України та Міністерством економіки від 10.08.2001 р. за № 142/181.

Зрозумілим є і те, що нормативи, викладені у згаданій Інструкції давно вже не відповідали дійсності. У зв'язку з цим, а також на виконання Бюджетного кодексу України, Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та з метою встановлення єдиних вимог до порядку списання майна бюджетних установ було визнано втрату чинності цього нормативу та всіх змін до нього за наказом Державного казначейства України та Міністерством економіки від 25.11.2010 р. за № 438/1513. Однак, значною прогалиною при цьому є те, що до сьогодні не затверджено жодного нормативного акту на заміну попередньому. Це привело до того, що керівники бюджетних установ та бухгалтерські служби не знають порядку списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ.

Нестабільність, яка присутня у ринковій економіці, в Україні обумовлює потребу як у перегляді цілого ряду нормативно-законодавчих актів, так і у внесенні змін в організацію бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Тому варто погодитися з думкою Н.Сушко, яка наголошує на тому, що пильної уваги потребують питання адаптації принципів міжнародної практики обліку та звітності суб'єктів державного сектора в національну систему бухгалтерського обліку [6, 22].

Характерним для обліку необоротних активів у бюджетних установах є те, що за балансовою вартістю формується фонд у необоротних активах. Безпосередньо в обліку балансова вартість окремих об'єктів не фіксується, вона є величиною розрахунковою і визначається в разі списання з балансу

основних засобів. Загальна сума фонду тісно пов'язана з вартістю необоротних активів, які рахуються на балансі бюджетної установи і є контрольним показником. Тому завжди вартість необоротних активів буде дорівнювати сумі зазначеній за рахунком 40 "Фонд у необоротних активах" плюс сума коштів, відображена за рахунком 13 "Знос необоротних активів".

#### 5. Висновки

Облік необоротних активів у бюджетних установах є важливим джерелом економічної інформації, що дає можливість забезпечити контроль за збереженням, рухом, ефективним використанням та їх списанням. Однак, для належної організації облікової політики необхідно мати відповідну нормативно-правову базу.

Тому, на нашу думку, необхідно посилити контроль за своєчасним формуванням нормативної бази обліку, в першу чергу, зі сторони Департаменту методології з обслуговування бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності. Тільки врегульоване нормативно-правове забезпечення дасть можливість виробити єдині підходи до формування облікової політики необоротних активів та служити хорошою базою даних для управління та вжиття оперативних заходів щодо негативних явищ, що мають місце в організації облікового процесу у бюджетних установах.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах. [Текст]: підручник / П. Й. Атамас – К. : Центр навчальної літератури, 2005 р. – 288 с.
2. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: навчальний посібник / [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 448 с.
3. Джога Р. Становлення та етапи розвитку обліку в бюджетних установах України [Текст] / Р. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – № 10. – 2002. – С. 20-23.
4. Гуцайлюк Л. Діюча практика організації обліку необоротних активів: критичний аналіз [Текст] / Л. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. – № 3 (7). – 2005. – С.106-112.
5. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває. [Текст] / Н. Сушко // Облік і аудит. – № 8-9. – 2009. – С. 22-26.
6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: монографія / С. В. Свірко – К. : КНЕУ, – 2006. – 244 с.
7. Фаріон І. Д. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: навчальний посібник / [за редакцією доктора економічних наук, професора І. Д. Фаріона, О. Т. Галько]. – Тернопіль : Економічна думка. 2008. – 643 с.

УДК.658.114

Давиденко Н. М.

## ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ АКЦІОНЕРНИМИ ТОВАРИСТВАМИ

*Анотація.* У статті проаналізовані основні науково обґрунтовані підходи до аналізу ефективності функціонування корпоративних підприємств. До існуючих підходів запропоновано застосовувати показник капіталізації підприємства.

*Ключові слова:* оцінка, корпоративне управління, аналіз фінансового стану.

Davydenko N.

## ASSESSMENT OF EFFICIENCY OF CORPORATE GOVERNANCE JOINT STOCK COMPANIES

*Summary.* The paper analyzes the main research approaches to analysis of efficiency of corporate enterprises. An approach to osnuyuchyh include capitalization rate enterprise.

*Keywords:* evaluation, corporate governance, financial analysis.

### 1. Вступ

В сучасних умовах трансформації економічних систем основним завданням корпоративного управління акціонерного товариства є забезпечення максимізації добробуту акціонерів шляхом управ-

ління портфелем корпоративних підприємств, що конкурують один з одним за ресурси корпоративного центру. Ця проблема зводиться до створення умов оптимальної корпоративної поведінки власників і менеджерів, прозорості самої системи страте-

гічного управління акціонерним товариством з визначенням дерева цілей, ключових показників оцінки результативності корпоративних підприємств, системи їх моніторингу.

Першочерговими стають проблеми оцінювання ефективності корпоративного управління, що поєднує різнобічні властивості складної системи корпоративного управління і застосовується для оцінки, діагностики і моніторингу стану корпоративного управління акціонерного товариства.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

У працях, присвячених дослідженню оцінки корпоративного управління акціонерного товариства, автори акцентують увагу здебільшого на одному із напрямків, що зумовлено відсутністю комплексного аналізу зазначених процесів. Зокрема, є ряд публікацій (С. В. Бочаров [1], Т. О. Пасічник [3], С. Рум'янцев [4], К. Менер [2]), в яких розглядається ефективність корпоративного управління акціонерними товариствами.

Зокрема, Т. О. Пасічник [3] для оцінки ефективності функціонування відкритих акціонерних товариств пропонує використовувати показники доходу від реалізації продукції щодо основних фондів, доходу від реалізації продукції щодо числа зайнятих, рентабельності продаж, рентабельності активів, рентабельності власного капіталу та коефіцієнт автономії.

С. В. Богачов [1], досліджуючи ефективність корпоративного управління акціонерними товариствами, пропонує зіставлення фактичних показників функціонування підприємств, що належать до різних форм власності в порівнянних умовах діяльності. При цьому, на його думку, слід аналізувати наступні економічні показники: обсяг продукції, чисельність працівників та рівень оплати праці.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Дослідження основних методик та показників для оцінки ефективності корпоративного управління акціонерними товариствами.

## **4. Вклад основного матеріалу**

Складність підприємства як соціально-економічної системи, невизначеність та часта зміна умов діяльності, динамічність процесів, що відбуваються у зовнішньому середовищі, висувають високі вимоги до управління підприємством. Обов'язковою умовою успішного функціонування та розвитку організації є вимірювання та оцінка ефективності, що зумовлено значною кількістю факторів, зокрема обмеженістю економічних ресурсів, прагненням суб'єкта господарювання до максимізації ефекту при найменших витратах тощо. Ефективність, в свою чергу, є синтетичною характеристикою не тільки якісної результативності підприємства як виробничої системи, а й управління діяльністю підприємства в цілому, у якій відбиваються численні аспекти управління, зокрема ефективність прийнятих і реалізованих окремих управлінських рішень. Вирішення питань підвищення та підтримки ефективності підприємства неможливо без системного оцінювання її рівня.

Результати такого оцінювання дозволяють установити масштаб і зміну спрямованості діяль-

ністю підприємства, прогнозувати їх вплив на ключові функціональні підсистеми підприємства, вибирати методи, способи, інструменти управління діяльністю підприємства.

Глибинні зміни, що сприяли виникненню корпоративного сектора, викликали потребу вироблення науково обґрунтованих підходів до аналізу та оцінки ефективності функціонування відкритих акціонерних товариств.

Оцінка ефективності підприємства повинна виявляти поточний стан і динаміку розвитку підприємства, визначати масштаб та напрями змін, створювати систему підтримки прийняття рішення щодо змін і прогнозування їх впливу на рівень ефективності виконання робіт в окремих функціональних підсистемах. Оцінювання ефективності підприємства розуміється як процес набуття числового значення та якісної інтерпретації рівня ефективності підприємства на основі визначення кількісних значень і лінгвістичної інтерпретації рівнів ефективності підприємства.

С. Румянцеv [4] пропонує вирішувати проблему підходів оцінювання ефективності корпоративного управління акціонерного товариства за допомогою виділення базових моделей організації:

– моделі організації закритого типу, які включають моделі що використовують положення школи наукового управління та теорій людських відносин і поведінкових наук;

– моделі організації відкритого типу, які включають моделі, що використовують положення теорії систем та розуміння організації як суспільного інституту.

Обмеження кожної із моделей, що виділяються С. Румянцевим, визначають специфічний підхід до визначення ефективності діяльності підприємства.

Так, при використанні першої базової моделі основна увага надається показникам, що характеризують отримані результати діяльності, зокрема, внутрішня економічність підприємства, в той час як не приймаються до уваги такі фактори, як задоволеність співробітників та готовність організації до адаптації до змін зовнішнього середовища.

При використанні другої базової моделі, основна увага надається використанню людських ресурсів організації, зокрема системі управління трудовими ресурсами, її розвитку та підвищенню якості праці.

Дещо іншу точку зору має К. Менер [2], який виділяє три групи моделей ефективного корпоративного управління:

– моделі сконцентровані на цілях;

– системні моделі;

– моделі, що використовують стратегічні критерії.

Центральна ідея моделей першої групи полягає у тому, що ефективність підприємства визначається її здатністю досягати поставлених цілей, хоча при цьому втрачається можливість точного виміру досягнутих результатів та їх порівняння із встановленими цілями.

Основним недоліком оцінювання ефектив-

ності за системними моделями полягає у тому, що увага акцентується на здатності організації пристосовуватись до невизначених та динамічних умов середовища її існування. При цьому загострюється протиріччя між ефективністю як мірою адаптивності та ефективністю як мірою внутрішнього розподілу ресурсів.

"Стратегічні" моделі К. Менара, які схожі із моделями організації, що використовують уявлення про роль організації як суспільного інституту, що виділяються З. Румянцевою, в якості критерію оцінювання ефективності підприємства використовують здатність забезпечувати баланс задоволеності інтересів його складових, мотиви діяльності та цілі яких відрізняються.

На нашу думку, показники ефективності, що пропонуються кожною із наведених моделей, не можуть претендувати на повну (всеосяжну) оцінку ефективності підприємства, що пояснюється тим, що кожний із підходів концентрується лише на якомусь одному аспекті ефективності – внутрішньому, цільовому, стратегічному або якомусь іншому.

Ефективність господарської і фінансової діяльності акціонерного товариства в умовах трансформації економіки країни визначається, в першу чергу його фінансовим станом. Метою оцінки фінансового стану акціонерного товариства є пошук резервів підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного розрахунку як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банком та іншими установами.

Слід відмітити, що аналіз фінансового стану є основою для здійснення кількісних методів оцінки ефективності корпоративного управління.

Узагальнюючи наукові надбання, показники оцінки ефективності корпоративного управління, що сьогодні застосовуються в акціонерних товариствах, можна розділити на чотири групи: 1) ринкова оцінка підприємства (рентабельність акціонерного капіталу, додана ринкова вартість) призначена для оцінки діяльності підприємства в цілому, а не окремих його бізнес-одиниць, функціональних підрозділів, працівників; ці показники не можна одержати ні шляхом агрегування від низу до верху, ні шляхом каскадування від верху до низу. Спрямування в майбутнє ринкової оцінки залежить від ступеня ефективності фінансового ринку, тому що вона відтворює інформацію, що стосується майбутніх грошових потоків. Розглянуті показники широко використовуються для мотивації та заохочення вищого менеджменту компаній. Підвищення вартості компанії може бути кількісним показником, який відображає підвищення ефективності діяльності компанії. Обрання показника вартості як пріоритет оцінювання діяльності організації пояснюється тим, що для власників на будь-якому економічному рівні, чи то міноритарні акціонери АТ, чи то інвестори, які володіють контрольним пакетом, чи керівники галузевих або ж загальнодержавних установ, найбільш важливим критерієм ефективності здійснених ними вкладень є зроста-

ння вартості інвестованих коштів, оскільки це зумовлює підвищення рівня особистого благобуття власника, стабільний розвиток організації та зростання економіки країни;

2) фінансові показники (величина прибутку, рентабельність активів, інвестицій, доходу) можуть використовуватись для оцінки діяльності як підприємства в цілому, так і його окремих складових: філіалів і фірм, які складають баланси та звіти про фінансові результати. Але ці показники не можуть бути використані для оцінки функціональних підрозділів або працівників. Фінансові показники більше спрямовані в минуле, ніж у майбутнє, тому що відтворюються наявні результати діяльності. Хоча можна відзначити і часткове спрямування цих показників у майбутнє: більш високі результати діяльності знижують витрати на залучення фінансових ресурсів, підвищують репутацію.

Фінансові показники можна широко використовувати і у сфері мотивації та винагороди персоналу на рівні керівництва компанії та її окремих бізнес-одиниць, але не на рівні підрозділів чи робочих груп.

Відповідно, можна говорити про агрегування та каскадування фінансових показників з рівня компанії на рівень бізнес-одиниць, що дозволяє здійснювати порівняння ефективності діяльності різних фірм у складі компанії;

3) нефінансові показники (інновації, якість продукції, рівень задоволення споживачів, рояльність споживачів) мають доволі складний і неоднозначний характер. З одного боку, ці показники можуть охопити всі сторони функціонування підприємства: виробництво, збут, управління, маркетинг, інновації тощо. З іншого боку, через те, що функціональні підрозділи в межах окремої компанії зазвичай є спеціалізованими, більшість нефінансових показників, що характеризують діяльність підприємства в цілому, не можуть застосовуватись для окремих спеціалізованих підрозділів. Також складною є проблема агрегування нефінансових показників від низу до верху для узагальненої оцінки ефективності декількох підрозділів. Аналогічне питання постає у випадку необхідності порівняння функціонування різних підрозділів як у межах окремої компанії, так і з аналогічними підприємствами або еталонними значеннями. Щодо спрямованості в майбутнє та можливості застосування нефінансових показників для мотивації персоналу, можна сказати що ці аспекти є неоднозначні з плином часу, тобто нефінансові показники, як жодні інші, потребують постійного контролю їх дієвості, перегляду й актуалізації;

4) показники витрат мають обмежений характер використання, порівняно з іншими типами показників, тому що вони визначають лише один аспект ефективності – витрати. Оцінка витрат здійснюється на основі минулої інформації. Хоча тенденції змін цих показників дають можливість здійснювати прогнози майбутнього; нездатність контролювати поточні витрати може призвести до несприятливих для підприємства наслідків у майбутньому.

Узагальнюючим цільовим критерієм ефективності розвитку корпоративного управління може бути такий, що відображає зміну ефективності діяльності кожного окремого АТ. Критерієм оцінювання ефективності моделі корпоративного управління АТ у розвинутому інституціональному середовищі пропонується його капіталізація. У процесі переходу від мікроекономічного рівня до макрорівня доцільно збільшувати не вартість окремих АТ, а вартість бізнесу як окремої одиниці господарювання. Цілі суб'єктів корпоративного управління мають бути пов'язані зі збільшенням вартості бізнесу на кожному з економічних рівнів. Процеси й системи управління мають стимулювати учасників і працівників до дій, спрямованих на можливе збільшення вартості бізнесу.

За умови розвиненості інституціонального середовища в Україні пропонується визначити ефективність корпоративного управління АТ за методикою, в основу якої покладено механізм ринкової оцінки вартості АТ з урахуванням особливостей, властивих інституціональному забезпеченню корпоративного управління АТ [15, с. 12–18].

Формула для розрахунку ринкової вартості АТ виглядає так (3.3):

$$B = A_0 + A_1X_1 + A_2X_2 + A_3X_3 + A_4X_4 + A_5X_5 + A_6X_6 \quad (3.3),$$

де  $B$  – ринкова вартість АТ;  $X_1$  – чистий дохід АТ;  $X_2$  – балансовий прибуток АТ;  $X_3$  – величина власного капіталу;  $X_4$  – необоротні активи АТ;  $X_5$  – величина довготермінових зобов'язань;  $X_6$  – валюта балансу;  $A_i$   $i \in [1;6]$  – коефіцієнти, що відображають ступінь впливу елементів моделі на ринкову вартість корпорації;  $A_0$  – вільний коефіцієнт, що характеризує вплив неврахованих факторів.

### 5. Висновки

Дослідження у сфері корпоративного управління виявили взаємозв'язок між рівнем корпоративного управління компаній та їх ринковою капіталізацією. При цьому, інвестори стверджують про

готовність платити премії до цін акцій компаній із системою корпоративного управління, що забезпечує дотримання їхніх інтересів. Тому, для здійснення комплексного аналізу результативності діяльності корпоративних підприємств, ми пропонуємо, крім аналізу фінансового стану, аналізу нефінансових показників та рівня витрат, аналізувати рівень капіталізації акціонерних товариств.

Визначені нами напрямки дослідження ефективності корпоративного управління акціонерними товариствами сприятимуть покращенню інформованості потенційних інвесторів не лише про фінансовий стан підприємства, але і про рівень корпоративного управління на ньому.

Підбиваючи підсумок оцінювання ефективності корпоративного управління АТ, можна стверджувати, що модель корпоративного управління можна визнати ефективною лише в тому випадку, коли всі учасники корпоративних відносин будуть раціонально залучені в процес створення і прирощення вартості.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богачов С. В. Акціонерні промислові підприємства: перші результати діяльності / С. В. Богачов // Регіональна економіка. – № 2. – 2002. – С. 109-115.
2. Менар К. Экономика организаций / К. Менар – М. : Инфра-М, 1996. – 160 с.
3. Пасічник Т. О. Концентрація акціонерного капіталу в українській промисловості / Т. О. Пасічник // Фінанси України. – № 3. – 2004. – С. 128-134.
4. Румянцев С. А. Українська модель корпоративного управління: становлення та розвиток / С. А. Румянцев. – К. : Знання, 2003.

## АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Анотація.* У статті висвітлено сучасні підходи до сутності маркетингової діяльності та напрямки вдосконалення обліку витрат цієї діяльності (витрат на збут, рекламу і маркетинг). Обґрунтована доцільність віднесення до витрат маркетингової діяльності представницьких витрат. Розроблено й запропоновано склад і перелік витрат маркетингової діяльності та їх документальне підтвердження.

*Ключові слова:* маркетинг, маркетингова діяльність, маркетингові дослідження, витрати, управлінський облік, витрати на збут, представницькі витрати, ефективність господарювання

Davydovych I.

## THE ASPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF MARKETING ACTIVITY

*Annotation.* The article highlights the modern concepts of the essence of marketing activity and provides the guidance to the improvement of cost accounting of this activity (costs of sales, advertisement and marketing). The author justifies the expediency of inclusion of representative costs into the costs of marketing activity. Composition and list of marketing costs and their documentary evidence are elaborated and proposed.

*Keywords:* marketing, marketing activity, marketing research, costs, management accounting, costs of sales, representative costs, management effectiveness.

### 1. Вступ

Успішну діяльність сучасних підприємств і організацій не можна уявити без добре налагодженої системи маркетингової діяльності. Адже, як відомо, кінцевий результат господарювання залежить не від обсягів випуску продукції чи виконаних робіт, а від забезпечення процесу їх реалізації. Ефективність усієї фінансово-господарської діяльності вітчизняних товаровиробників перебуває у безпосередній залежності від кінцевої стадії кругообігу господарських засобів. Чільне місце у цьому процесі займає організація управлінського обліку витрат на збут, рекламу і маркетинг.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Окремі питання обліку маркетингової діяльності знайшли своє відображення у працях таких вітчизняних учених-науковців, як М.Т. Білуха, О.С. Бородин, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлок, В. А. Дерій, І. П. Житна, З. В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, В. Ластовецький, М.С. Пушкар, В. В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, М.Г. Чумаченко та інших.

Разом з тим, на сьогоднішній день є чимало питань, які залишаються не до кінця з'ясованими та розв'язаними як на рівні суб'єктів підприємницької діяльності, так і на законодавчому рівні. До них слід віднести відсутність єдиного трактування маркетингової діяльності, складу її витрат, методики та

організації управлінського обліку даних витрат.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є спроба уточнити сутність маркетингової діяльності, теорію і практику витрат, що відносяться до неї, а саме витрат на збут, рекламу, маркетингові дослідження та на представницькі цілі, а також подати пропозиції щодо вдосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо обліку вказаних витрат.

### 4. Виклад основного матеріалу

Маркетингова діяльність – це відносно молода сфера діяльності підприємств та організацій, яка отримала свій розвиток у другій половині минулого століття.

Сам термін маркетинг походить від англійського "market" і дослівно перекладається як діяльність у сфері ринку збуту.

Однак ототожнювати маркетинг і збутову діяльність підприємства не можна, тому що маркетинг охоплює більш широку сферу діяльності. З одного боку – ретельне і всебічне вивчення ринку, попиту і потреб, орієнтація виробництва на ці вимоги, адресність продукції, що випускається, з іншого – це активний вплив на ринок і попит, який існує, на формування потреб і смаків покупців.

На сьогоднішній день немає одностайної думки авторів щодо сутності маркетингової діяль-



ності. Це пов'язано з тим, що маркетинг є складним, неординарним та динамічним поняттям, що обґрунтовує неможливість дати повну та усесторонню його характеристику з урахуванням принципів, цілей, методів та функцій у одному визначенні.

Т.О. Примак стверджує, що нині у світі існує понад тисячу таких визначень, а М. В. Корж зазначає, що існує понад 2000 різноманітних визначень, які різнобічно розкривають маркетинг з усіма його особливостями та специфікою [9,10; 6,11].

Так, у 1960 р. Американська асоціація маркетингу (ААМ) розглядала маркетинг як підприємницьку діяльність, пов'язану із спрямуванням потоку товарів і послуг від виробника до споживача. Колумбійський державний університет у момент зародження маркетингу, у 1964 р., охарактеризував його як "соціальний процес, за допомогою якого прогнозується, розширюється та задовольняється попит на товари й послуги за допомогою їхньої розробки, просування і реалізації".

У 1985 р. ААМ на підставі багаторічного досвіду впровадження маркетингу дала нове його визначення: маркетинг — це процес планування й втілення задуму, ціноутворення, просування й реалізації ідей, товарів і послуг за допомогою обміну, що задовольняє цілі окремих осіб і організацій.

Британський інститут управління визначає маркетинг як один із видів творчої управлінської діяльності, спрямованої на розширення виробництва і торгівлі шляхом виявлення потреб споживачів, а також розробок для задоволення цих потреб.

Нижче, у таблиці, подаємо найбільш поширені, на думку вітчизняного науковця М. В. Вачевського, визначення маркетингу (табл. 1).

Таблиця 1  
Визначення маркетингу [2, 21]

| Тлумачення маркетингу  |
|--|
| Філософія сучасного бізнесу, яка визначає стратегію і тактику боротьби підприємства в умовах конкуренції   |
| Ринкова концепція управління виробництвом та реалізацією продукції (товарів і послуг), орієнтована на виявлений платоспроможний попит                                    |
| Концепція управління виробництвом і збутом товарів та послуг, що заснована на системному підході, забезпечує задоволення потреб ринку й одержання на цій основі прибутку |
| Комплекс функцій збутової і ринкової діяльності  |
| Система організації й управління всіма сторонами ділової активності, орієнтована на потреби ринку  |
| Вид людської діяльності, спрямований на усунення нестатків, задоволення потреб людини шляхом обміну  |
| Процес планування й управління розробкою виробів та послуг, ціновою політикою, просуванням товарів до споживача та їх збутом   |

Продовження табл. 1

|  |
|--|
| Створення і підтримання забезпеченості життя, прогнозування потреб |
|--|

|   |
|---|
| Ділова активність, шляхом якої потік товарів і послуг спрямовується від виробника до споживача  |
| Двосторонній процес, що надає, передусім в розпорядження підприємства, інформацію про потреби споживачів  |
| Один із видів творчої управлінської діяльності, що має на меті розширення виробництва і торгівлі шляхом виявлення запитів споживачів та організації досліджень  |
| Функція адміністрації підприємства, що передбачає організацію й управління всім комплексом ділової активності, пов'язаної з виявленням і перетворенням купівельної спроможності споживача на реальний попит на певний товар |
| Система управління виробничою і збутовою діяльністю підприємств, заснована на комплексному вивченні ринку й націлена на розв'язання проблем реалізації продукції та максимізацію прибутків                                  |
| Процес планування і втілення задуму, ціноутворення, просування та реалізації товарів і послуг шляхом обміну, що задовольнить потреби окремих осіб та підприємств  |

Усі визначення маркетингу, за словами М. В. Коржа, можна поділити на 2 підгрупи в залежності від їх сутності та періоду їх формування [6, 11]:

- 1) класичні або традиційні;
- 2) сучасні.

З таким висновком автора, безперечно, можна погодитись.

У класичному понятті маркетинг визначається як підприємницька діяльність, яка управляє просуванням товарів та послуг від виробника до споживача. Сучасні визначення мають вже інший вигляд. В їх основі закладена, як правило, направленість на перспективу, на задоволення всезростаючих потреб споживачів.

Здійснивши критичну оцінку існуючих тлумачень маркетингу, вважаємо за доцільне запропонувати таке його визначення: маркетингова діяльність – це різновид операційної діяльності підприємства, яка притаманна будь-якому підприємству чи організації, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт чи наданням послуг, досить тісно пов'язана з постачальницько-збутовою та виробничою діяльністю і направлена на задоволення потреб конкретного споживача з метою отримання наперед запланованого фінансового результату господарювання.

Важлива роль у забезпеченні ефективності маркетингової діяльності належить управлінському обліку в цілому і витрат зокрема.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 для обліку таких витрат передбачено рахунок № 93 "Витрати на збут" [5]. Слід зазначити, що витрати на збут є лише частиною витрат маркетингової діяльності і,

як засвідчує практичний досвід, далеко не в повній мірі відображають реальні затрати сучасних підприємств та організацій на здійснення вказаного виду діяльності.

У зв'язку з наведеним, дане питання неодноразово ставало об'єктом уваги вітчизняних науковців і практиків. Так, М.С. Пушкар пропонує рахунок № 93 "Витрати на збут" перейменувати на "Витрати на маркетинг і комерційну діяльність" з виділенням на ньому двох субрахунків — витрати на маркетинг і комерційні витрати. На субрахунку "комерційні витрати", на переконання автора, необхідно збирати ті витрати, які пов'язані зі збутом продукції [12,164]. Аналогічної думки притримується і В.А. Дерій [4, 250].

Н. Гудзенко та М. Настенко вважають за доцільне перейменувати рахунок 93 "Витрати на збут" на "Маркетингові витрати". Автори зазначають, що на цьому рахунку слід відображати загальну суму маркетингових витрат з деталізацією по видах маркетингової діяльності за окремими субрахунками до рахунку 93. Витрати на збут вони пропонують обліковувати у складі вищезгаданих маркетингових витрат на субрахунку 931 "Витрати на збут", комерційні витрати — на субрахунку 932 аналогічної назви, а на субрахунку 933 — "Інші маркетингові витрати" [3, 100].

К. Безверхий вважає за більш обґрунтоване перейменування рахунку № 93 на "Витрати на збут, рекламу та маркетинг". Крім того, з метою отримання інформації для управління витратами до запропонованого рахунку автор вважає за доцільне відкрити субрахунки 931 "Витрати на збут", 932 "Витрати на рекламу", 933 "Маркетингові витрати". Основне призначення зазначених субрахунків полягає в тому, що інформація, яка формуватиметься на них, використовуватиметься різними видами обліку у межах однієї інформаційної бази, а отже, формуватиме важливу складову інтегрованої системи обліку підприємства в цілому, зокрема про непрямі витрати на збут, рекламу і маркетинг [1,16].

Оскільки маркетингова діяльність має безпосереднє відношення до операційної діяльності і є її різновидом, то цілком логічно, на нашу думку, здійснювати облік витрат цієї діяльності на окремому синтетичному рахунку аналогічної назви. Ми пропонуємо перейменувати рахунок № 93 "Витрати на збут" на "Витрати маркетингової діяльності". Така назва рахунку, на наш погляд, максимально можливо врахує пропозиції попередніх авторів і, разом з тим, більш об'єктивно відобразить усі витрати, які мають безпосереднє відношення до маркетингової діяльності.

П(С)БО 16 "Витрати" (п.19) та стаття 138.10.3. Податкового кодексу України (2011р.) передбачають, що витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, до яких належать [11,129]:

- а) витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції;
- б) витрати на ремонт тари;
- в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам під-

розділів, що забезпечують збут;

г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів;

г) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

д) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

е) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

є) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

ж) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;

з) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Як видно з наведених даних, серед витрат є такі, які безпосереднього відношення до збутових витрат не мають. Це щодо витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

Поряд з цим, сучасні підприємства і організації здійснюють цілий ряд інших витрат, які пов'язані із забезпеченням процесу реалізації продукції, дослідженням ринку, вивченням конкурентного середовища, а також проведенням представницьких витрат.

З метою забезпечення працівників апарату управління достовірною інформацією в частині витрат, пов'язаних з різними напрямками маркетингової діяльності, та належної організації аналітичного обліку цих витрат доцільно, на нашу думку, передбачити такі субрахунки до рахунку № 93 "Витрати маркетингової діяльності":

931 "Витрати на збут";

932 "Витрати на маркетингові дослідження";

933 "Представницькі витрати".

М.С. Пушкар пропонує таку номенклатуру витрат до субрахунку "Комерційні витрати" [12,164]:

1. Комерційні витрати.

- 1.1. Заробітна плата адміністративного персоналу відділу збуту.
- 1.2. Відрахування на соцстрах.
- 1.3. Утримання приміщень, споруд, інвентаря.
- 1.4. Поштові, канцелярські, телефонні, телеграфні витрати.
- 1.5. Витрати на ремонт приміщень, споруд, інвентаря.
- 1.6. Витрати на утримання складів, майданчиків, платформ.
- 1.7. Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи.
- 1.8. Витрати на тару й упаковку.

1.9. Транспортні витрати з відвантаження продукції.

1.10. Інші витрати.

Можна погодитись з пропозицією вченого-науковця і взяти її за базу при розробці власної. Враховуючи деякі зміни, що відбулися зовсім недавно у законодавстві нашої країни, вважаємо за доцільне внести деякі коригування до вищенаведеної номенклатури. Перш за все, субрахунок 931 назвати "Витрати на збут", по-друге, статтю 1.2 "Відрахування на соцстрах" назвати "Відрахування єдиного соціального внеску", а статтю 1.10 "Інші витрати" перейменувати у "Інші збутові витрати".

Перш, ніж визначитись з переліком витрат субрахунку 932 "Витрати на маркетингові дослідження", слід чітко з'ясувати, що саме являють собою ці дослідження. Вітчизняні вчені-економісти, як правило, не займалися такого роду дослідженнями, про що й засвідчує відсутність публікацій з даної проблематики. Проте науковці-маркетологи зуміли заповнити цю прогалину, оскільки це безпосередньо їхня тематика.

Навчальний посібник з маркетингу за редакцією О. М. Азарян [8] містить цікаву інформацію щодо сутності проблем, котрі є об'єктом маркетингових досліджень. Висновки автори посібника зробили на підставі аналізу опитування 208 респондентів — фірм України, що брали участь у виставці "Експо-Донбас-98". За їхніми даними, маркетингова проблематика підприємств має різнобічний характер. Але слід зазначити, що 80% респондентів заявили, що неможливо обійтись без маркетингових досліджень. Перелік проблем, які є об'єктом маркетингових досліджень, наведено у табл.2.

Таблиця 2

**Проблеми, що вивчаються в ході маркетингових досліджень [8,88]**

| Проблема                             | Частка в дослідженнях, % |
|--------------------------------------|--------------------------|
| 1                                    | 2                        |
| Цінова політика                      | 11,9                     |
| Збут                                 | 10,6                     |
| Реакція споживачів на новий товар    | 9,4                      |
| Потенційні можливості ринку          | 9,1                      |
| Ефективність реклами                 | 8,2                      |
| Діяльність конкурентів               | 8,2                      |
| Характеристика ринку                 | 8,0                      |
| Пошук партнерів                      | 7,3                      |
| Товарна номенклатура                 | 5,3                      |
| Проблеми поінформованості споживачів | 4,7                      |
| Стратегія стимулювання збуту         | 4,4                      |

Продовження табл. 2

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 1                            | 2   |
| Суспільні потреби і ціннісні | 3,8 |

| орієнтації населення                            |     |
|---|-----|
| Соціальні та політичні проблеми                 | 2,6 |
| Розподіл частки між фірмами                     | 2,0 |
| Соціально-демографічний портрет споживача       | 1,8 |
| Комплексне дослідження проблем розвитку бізнесу | 1,8 |
| Тенденції ділової активності                    | 0,9 |

Твердження респондентів щодо необхідності і важливості проведення маркетингових досліджень ще раз доводить доцільність виділення у складі витрат маркетингової діяльності окремого субрахунку. Оскільки для кожного підприємства маркетингова проблематика може мати різний характер, як засвідчують дані вище наведеної таблиці, то пропонувати єдину номенклатуру таких витрат вважаємо за недоцільне. Разом з тим, такі аспекти маркетингових досліджень як комплексне вивчення ринку, конкурентних переваг, перспектив розвитку товарного асортименту, цінова політика, реклама, стимулювання збуту, управління збутом і післяпродажним обслуговуванням, на нашу думку, могли би стати базовими при організації їх аналітичного обліку.

Аналітичний облік витрат на маркетингові дослідження у сфері великого бізнесу (холдингових компаніях, виробничих об'єднаннях тощо) може бути організовано за видами маркетингу, а саме: демаркетингу, конверсійного маркетингу, підтримуючого маркетингу, протидіючого маркетингу, розвиваючого маркетингу, ремаркетингу, синхромаркетингу, стимулюючого маркетингу. Конкретний перелік статей витрат, пов'язаних з проведенням маркетингових досліджень на тому чи іншому підприємстві чи фірмі, якраз залежатиме від виду маркетингу, оскільки кожний із вищенаведених їх типів передбачає використання специфічних прийомів діяльності, відповідної стратегії і тактики.

На сьогодні найбільш поширеними в Україні є розвиваючий, підтримуючий і стимулюючий види маркетингу. Жодне з серйозних підприємств не візьметься за виконання певного виробничого чи комерційного проекту без проведення попередніх маркетингових досліджень ринку. Транснаціональні компанії витрачають значну частину свого бюджету на маркетингові дослідження та заходи з просування свого продукту на ринку.

Більшість вітчизняних підприємств рано чи пізно стикаються з проблемою зниження обсягів збуту продукції, продажу товарів, зменшення рівня рентабельності діяльності, необхідністю освоєння нових видів продукції, розширення ринків збуту тощо. У всіх подібних випадках виникає нагальна потреба у проведенні фахових маркетингових досліджень. Як правило, до виконання такої роботи залучаються за договорами підяду відповідні суб'єкти господарської діяльності, що мають хорошу репутацію, високий рівень професійної підготовки та значний досвід роботи у даній галузі.

Важливим питанням, яке вимагає до себе більш ретельної уваги, є реальне підтвердження здійснення витрат на маркетингові дослідження, що

вкрай важливо для забезпечення достовірності облікової інформації.

Підставою для віднесення витрат підприємства на проведення маркетингових досліджень до витрат на збут (за діючим Планом рахунків) в управлінському обліку, згідно з нормами чинного законодавства, є належним чином оформлені договір, акт приймання-передачі результатів робіт і податкова накладна за цим договором.

Розглянемо, які вимоги передбачені чинним законодавством до оформлення деяких з вищезазначених документів.

Відповідно до статті 180 Господарського кодексу України, господарські договори вважаються укладеними, якщо між сторонами досягнуто згоди щодо усіх його істотних умов. При укладанні господарських договорів сторони зобов'язані у будь-якому разі погодити предмет, ціну та термін дії договору. Умови про предмет у господарському договорі повинні визначати найменування та кількість продукції (робіт, послуг), а також вимоги до їх якості. Щодо предмету договору на проведення маркетингових досліджень (робіт, заходів), то необхідно в обов'язковому порядку зазначити тему таких досліджень, обсяг звіту (наприклад, не менше 12-и аркушів текстового матеріалу та 5-й аркушів графічного й табличного матеріалу формату А4) та вид такого звіту (наприклад, у друкованому вигляді у 3-х примірниках та електронному — на дискетах чи лазерних дисках у 1-му примірнику). У договорі мають бути зазначені також порядок здавання-приймання робіт, порядок і форма розрахунків, права, зобов'язання, відповідальність, місцезнаходження, банківські реквізити та підписи сторін. Договір має бути підписано посадовими особами, уповноваженими на це установчими документами сторін, довіреностями, законом і скріплено печатками.

Згідно зі статтею 882 Цивільного кодексу України, передавання робіт підрядником і прийняття їх замовником оформляється актом, підписаним обома сторонами. В акті приймання-передачі маркетингових робіт необхідно, серед іншого, обов'язково зазначити дату та номер договору, вартість робіт і суму податку на додану вартість, тему досліджень, у якому вигляді оформлені результати цих досліджень, а також відсутність взаємних претензій сторін майнового чи іншого характеру. Підписи посадових осіб мають бути завіреними відповідними печатками.

Не менш значущим питанням на сьогоднішній день є можливість доведення зв'язку проведених витрат з господарською діяльністю, які доволі часто слугують об'єктом різноманітних перевірок контролюючих органів. Заслужують на увагу в цьому контексті консультативні поради сертифікованого аудитора А. В. Мандер [7, 30-31].

Наслідки проведених маркетингових досліджень можуть бути матеріалізовані у відповідному звіті, який є найвагомим доказом зв'язку питання, що досліджувалося, з господарською діяльністю. При цьому бажано, як стверджує автор, щоб проведені дослідження стосувалися товарів, з

якими підприємство має справу (здійснює торгівлю ними, використовує при виробництві продукції тощо). При запровадженні нових видів діяльності необхідність у маркетингових дослідженнях можна підтвердити складеними бізнес-планами, рішеннями зборів засновників тощо.

Вагомим доказом зв'язку понесених витрат з господарською діяльністю підприємства є також реальне втілення у життя результатів досліджень маркетинголів. Буде непогано, якщо після цього підприємство проведе аналіз впливу результатів досліджень на фінансовий результат.

Досить важливим для доведення серйозності намірів замовника досліджень є впровадження на підприємстві системи конфіденційності інформації — комерційної таємниці. Маркетингові дослідження можуть бути складовою комерційної таємниці, адже конкуренти зацікавлені в отриманні готових результатів і висновків, бо це заощаджує їх кошти.

Сподіваємося, що коли відповідні посадові особи підприємства намагатимуться дотримуватися вищенаведених рекомендацій щодо документального оформлення маркетингових досліджень (робіт), то можна бути впевненим у позитивному результаті при проведенні контролюючими органами документальних перевірок фінансово-господарської діяльності такого підприємства.

Результативність маркетингової діяльності вітчизняних підприємств і організацій у значній мірі залежить від того, які зв'язки вони мають зі своїми партнерами по бізнесу, зокрема із покупцями, наскільки вони давні, міцні, яка частка продукції реалізується за прямими договорами тощо. З метою залучення нових партнерів до взаємовигідної співпраці у сфері комерційної діяльності, встановлення довгострокових зв'язків, суб'єкти господарювання здійснюють так звані «представницькі витрати».

Представницькі витрати, згідно із наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 12 листопада 1993 року № 88 "Про затвердження норм коштів на представницькі цілі, рекламу і виплату компенсації за використання особистих легкових автомобілів для службових поїздок та порядок їх використання", — це витрати міністерств, відомств, підприємств, установ на прийом і обслуговування іноземних представників та делегацій та представників інших підприємств, які прибули за запрошеннями для проведення переговорів з метою здійснення міжнародних зв'язків, встановлення та підтримання взаємовигідного співробітництва та вирішення питань, пов'язаних з комерційною діяльністю.

Інакше кажучи, представницькі витрати — це витрати підприємства на створення комфортних умов для контрагентів під час проведення переговорів з питань взаємовигідного співробітництва (як вже існуючого, так і перспективного).

Вказані витрати є складовою частиною адміністративних витрат вітчизняних підприємств та організацій, як зазначено у П(С)БО 16 "Витрати" (п.18) та Податковому кодексі України (п.138.10.2) [11]. На нашу думку, представницькі витрати мають більше пов'язані саме з маркетинговою діяль-

ністю підприємства, ніж з адміністративними витратами, оскільки це впливає із сутності їх трактування, а раз так, то ми рекомендуємо вести відокремлений облік таких витрат на субрахунок 933 „Представницькі витрати”, попередньо вилучивши їх зі складу номенклатури адміністративних витрат.

Перелік витрат, які слід віднести до представницьких, кожне підприємство може скласти самостійно, проте робити це слід з обов'язковим зазначенням в супровідних документах мети таких витрат.

До представницьких витрат можуть належати витрати на:

- ◆ організацію харчування (сніданки, обіди, вечері, кава-брейк тощо);
- ◆ забезпечення транспортом (проїзд до місця проведення переговорів, екскурсійне обслуговування, доставка в готель тощо);
- ◆ оформлення приміщення, в якому проходять переговори (наприклад, витрати на придбання квітів);
- ◆ організацію та проведення культурних заходів (оплата вартості екскурсії, витрати на придбання квитків у театр, кіно, відвідування музеїв тощо);
- ◆ бронювання та оплати готельних номерів;
- ◆ оплату послуг перекладача під час проведення переговорів з представниками іноземних делегацій (якщо у штаті підприємства немає перекладача або кваліфікації штатного перекладача недостатньо для виконання конкретного завдання).

Підтвердженням зв'язку представницьких витрат з господарською діяльністю підприємства по аналогії з витратами на маркетингові дослідження можуть бути договори, укладені під час офіційного прийому делегації, або, у крайньому разі, протокол про наміри.

Представницькі витрати, як і будь-які інші витрати, вимагають свого документального оформлення і підтвердження. Одним із таких важливих атрибутів, які здатні підтвердити проведення представницьких витрат, має бути наказ (розпорядження) по підприємству, в якому перш за все, слід визначити коло осіб, які можуть здійснювати представницькі витрати, а по-друге, у цьому самому наказі доцільно обумовити:

- ◆ конкретний перелік видів витрат (витрати на ресторан, квіти, таксі тощо);
- ◆ максимальну суму коштів, яку працівник може витратити на представницькі цілі за певний період часу (наприклад, на ресторан — не більше 800 грн на місяць, а на таксі — не більше 200 грн протягом кварталу тощо);
- ◆ порядок отримання коштів (готівка чи на картку) і порядок подання звіту про витрачені кошти;
- ◆ порядок подання звіту про перебіг заходу, його результати. Бажано (але зовсім не обов'язково), щоб такий звіт було складено у письмовій формі, оскільки він може бути єдиним документом, який підтверджуватиме, що цей захід мав відношення до реклами підприємства (товару, продукції тощо). Крім того, можливо, що після подібних ділових зустрічей необхідно буде направити пра-

цівників у відрядження для підписання договорів та здійснити інші організаційні заходи.

До підтверджуючих документів можна віднести і запрошення для участі в переговорах, які направляються іншим підприємствам та організаціям. Щоб підтвердити зв'язок заходу з господарською діяльністю сторони, що приймає, у ньому слід перелічити питання, які пропонуються до обговорення на прийомі (зустрічі). Запрошення бажано скласти на фірмовому бланку.

Перед проведенням конкретного представницького заходу необхідно скласти програму проведення зустрічі або прийому, у якій слід зазначити:

- ◆ дату й місце проведення заходу, наприклад, ділової зустрічі (прийому);
- ◆ перелік питань, які підлягають вирішенню;
- ◆ перелік запрошених осіб і представників підприємства (сторони, яка приймає).

У випадку відсутності в наказі обумовлених конкретних сум здійснення тих чи інших видів витрат необхідно скласти окремий кошторис на підставі програми й укладених договорів з транспортною організацією, готелем тощо.

Завершальним підтверджуючим документом щодо здійснених представницьких витрат є звіт про фактичні витрати, який складається після проведення прийому чи зустрічі з прикладеними до нього усіма первинними документами, якими оформляють господарські операції: рахунки, платіжні доручення, касові чеки, квитанції до прибуткових касових ордерів, накладні, акти виконаних робіт тощо.

Усе це необхідно для того, щоб під час проведення перевірки підтвердити, що всі здійснені витрати пов'язані з веденням господарської діяльності, а не є "операціями у межах схем мінімізації оподаткування", як цілком справедливо зазначає з цього приводу О. Самарченко [10,136].

Безперечно, запровадження такої пропозиції на практиці вимагає внесення відповідних змін до нормативно-законодавчих актів України, які стосуються даної проблематики, але зміни ці дадуть можливість упорядкувати ведення обліку і сприятимуть підвищенню достовірності та аналітичності управлінської інформації.

Організація відокремленого обліку представницьких витрат сприятиме налагодженню більш суворого контролю за дотриманням затвердженого радою (правлінням) підприємства чи організації кошторису на звітний період (рік).

Розробку кошторисів доцільно здійснювати, на нашу думку, щоквартально, розділяючи на кожен місяць. У кошторисі повинні знайти своє відображення усі вище перелічені статті витрат маркетингової діяльності. Окремі з них залежно від величини тих чи інших видів затрат можуть бути об'єднані між собою, а деякі - навпаки, розділені.

За основу для складання наступних кошторисів можна взяти попередні.

Оскільки витрати на збуг, як частину за-

гальних витрат маркетингової діяльності, перебувають у пропорційній залежності до обсягів реалізації продукції (робіт, послуг), то при складанні кошторису витрат на збут необхідно приймати до уваги планові обсяги реалізації наступного кварталу та проводити певне коригування витрат по тих чи інших статтях у сторону збільшення їх або ж зменшення (залежно від зміни обсягів та умов реалізації). З метою складання оптимального кошторису доцільно брати до уваги не лише кошторис попереднього звітного періоду, а й проводити науково обгрунтовані розрахунки витрат на підставі здійсненого детального аналізу фактичного виконання кошторису за попередній період.

Важливе раціонально розподілити квартальну суму цих витрат, передбачених у кошторисі, на помісячні. Найбільш простим варіантом є рівномірний поділ квартальної суми на три однакові частини. Проте такий спосіб має ряд значних недоліків, які, у кінцевому випадку, призводять до необгрунтованості контрольних показників та зводять усю попередню роботу щодо формування загального кошторису нанівець.

За основу при розподілі квартальної суми витрат слід брати кількість робочих днів у місяці, так як процес реалізації (відвантаження) продукції, як і її виготовлення, а також управлінські дії, направлені на забезпечення збуту продукції (робіт, послуг) здійснюються у ці дні. Такий підхід до вирішення даного питання забезпечить, на нашу думку, більш оптимальний розподіл витрат на збут з одного боку та слугуватиме надійнішим орієнтиром для працівників управлінського апарату в частині дотримання кошторису витрат з іншого боку.

Попереднє формування кошторису витрат на збут і його помісячну розподіленість здійснити набагато легше порівняно з фактичним дотриманням (виконанням) кошторису. Контроль за дотриманням кошторису покладається не лише на працівників відділу збуту (служби маркетингу) підприємства чи організації, але й на адміністрацію, від дій якої у значній мірі залежить виконання складеного кошторису.

Особливу увагу щодо виконання кошторису слід покласти на працівників бухгалтерії, оскільки вона є основним "постачальником" інформації для адміністрації, зокрема її верхніх ешелонів управління. Фактичні дані щодо витрат за статтями кошторису бухгалтерія повинна регулярно (бажано щоденно, а у випадку неможливості – щотижнево або щодавно) надавати відповідальним працівникам апарату управління з тим, щоб останні могли приймати оперативні міри впливу на недопущення перевитрат у цілому за місяць. Поряд з цим бажано вказувати і залишок невикористаного згідно кошторису ліміту. Лише така постановка питання та її практична реалізація суттєво поліпшать процес контролю за формуванням не лише витрат на збут продукції (робіт, послуг), але й інші види маркетингової діяльності підприємства.

## 5. Висновки

Здійснивши критичну оцінку існуючих тлумачень маркетингу, вважаємо за доцільне за-

пропонувати таке його визначення: маркетингова діяльність – це різновид операційної діяльності підприємства, яка притаманна будь-якому підприємству чи організації, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт чи наданням послуг, доволі тісно пов'язана з постачальницько-збутовою та виробничою діяльністю і направлена на задоволення потреб конкретного споживача з метою отримання наперед запланованого фінансового результату господарювання.

Для вдосконалення чинного Плану рахунків, урахувавши розглянуті пропозиції різних авторів та результати наших власних досліджень, пропонуємо перейменувати рахунок 93 "Витрати на збут" на "Витрати маркетингової діяльності". При цьому облік витрат маркетингової діяльності доцільно вести в розрізі субрахунків 931 "Витрати на збут", 932 "Витрати на маркетингові дослідження", 933 "Представницькі витрати". Запропоновані субрахунки, відповідний склад витрат та документальне підтвердження маркетингових досліджень і представницьких витрат можна використовувати в обліково-аналітичній діяльності вітчизняних підприємств і організацій різних галузей економіки.

До П(С)БО 16 "Витрати" та Податкового кодексу України пропонуємо внести зміни щодо назви та складу витрат, які стосуються збуту продукції (товарів, робіт, послуг), рекламних і маркетингових заходів підприємства.

З метою посилення контролю за величиною витрат маркетингової діяльності рекомендуємо складати кошториси таких витрат. Для витрат на збут бажано формувати окремі щоквартальні кошториси з помісячною розбивкою. При розподілі квартальної суми витрат слід брати до уваги кількість робочих днів у місяці. За основу для складання наступних кошторисів можуть слугувати попередні з відповідним коригуванням окремих сум на підставі здійсненого детального аналізу фактичного виконання кошторису за попередній період.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 14-19.
2. Вачевський М. В. Маркетинг. Формування професійної компетенції: підручник / М. В. Вачевський. – К. : ВД "Професіонал", 2005. – 512 с.
3. Гудзенко Н. Облік витрат у процесі збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н. Гудзенко, М. Настенко // Інноваційна економіка. – 2007. – № 3. – С. 97-100.
4. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, "Економічна думка", 2009. – 272 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

6. Корж М. В. Маркетинг : навч. пос. / М. В. Корж. – К. : ЦУЛ, 2008. – 344 с.

7. Мандер В. А. Відображення в обліку витрат на маркетинг / В. А. Мандер // Головбух. – 2007. – № 66. – С. 27-31.

8. Маркетинг: принципи і функції: навч. посібник для вищих навч. закладів. –/ [за ред. О. М. Азарян] ; [2-е вид. перероб. і доп.] – Київ : НМЦВО Міністерства освіти і науки України, НВФ „Студцентр”, 2001. – 320 с.

9. Примак Т.О. Маркетинг: навч. посіб. / Т. О. Примак. – К. : МАУП, 2001. – 200 с.

10. Самарченко О. Представницькі витрати: суть, відображення в обліку, документальне оформлення / О. Самарченко // Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 3. – С. 132-136.

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1-3. – 354 с.

12. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – 334 с.

УДК 657.1

Дерій В. А.

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО, УПРАВЛІНСЬКОГО ТА ІНШИХ ВИДІВ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВИТРАТНО-ДОХІДНИЙ СЕГМЕНТ

*Анотація.* Здійснено комплексний аналіз поглядів і пропозицій вчених-економістів щодо фінансового, управлінського та інших видів господарського обліку і їхніх трактувань. Аргументована необхідність в обліковій практиці терміну "інформологія" замість терміну "бухгалтерський облік".

*Ключові слова:* облік: господарський, бухгалтерський, фінансовий, управлінський; контролінг, еккаунтинг, інформологія, витрати, доходи.

Deriy V.

## THEORETICAL ASPECTS OF FINANCIAL, AND OTHER KINDS OF ECONOMICAL ACCOUNTING SEGMENT OF COST AND REVENUES

*Annotation.* The comprehensive analysis of views and proposals of economists on the financial, managerial and other kinds of economical accounting and their interpretations has been made. The authors position on the necessity of the definition "informology" instead of "accounting" in the accounting practice has been expressed.

*Keywords:* accounting: economical accounting, financial, managerial; controlling, informology, expenses, revenues.

### 1. Вступ

Витрати і доходи займають важливе місце в системі господарського обліку. Відображення витрат та доходів знаходимо в системі фінансового, управлінського, податкового (податкових обчисленнях) та статистичного (статистичних обстеженнях) обліку, який забезпечують облікові служби підприємств. У теоретичному та методологічному аспектах проблеми господарського обліку залишаються дискусійними, насамперед щодо його поняття, змісту, основних видів, їхніх меж, наповнено-

сті та взаємозв'язку, зарубіжного досвіду використання термінів "бухгалтерський облік", "рахунковедення", "еккаунтинг".

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми, пов'язані з господарським обліком та його видами, відобразили у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: З. В. Задорожний [1], Л. М. Кіндрацька [2], С. А. Кузнецова [3; 4], С. О. Левицька [5; 6], В. Б. Моссаковський [7], Б. Є. Нідлз [8], В. Ф. Палій [9], М. С. Пушкар [10], І. Б. Садовська [11], Т. М. Сльозко [12], В. В. Сопко

[13], Л. К. Сук [14], Г. В. Уманців [16], М. Г. Чумаченко [17] та інші. Ці вчені-економісти висловили низку цікавих й оригінальних думок і пропозицій щодо видів господарського обліку та їх практичного застосування в діяльності функціонуючих підприємств. Проте, незважаючи на це, багато з проблем господарського обліку і нині залишаються дискусійними та потребують нестандартних підходів до їхнього вирішення.

Щодо витратно-дохідного сегмента господарського обліку та його видів, то тут також здійснювались відповідні дослідження, особливо з проблем управлінського обліку витрат і доходів підприємств, податкового обліку (податкових обчислень) валових доходів та валових витрат (нині це питання, у зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу України 2 грудня 2010 р., не є актуальним).

Конкретизуючи аналіз останніх досліджень і публікацій, відзначимо окремі думки та пропозиції вчених-економістів. Зокрема, Л. М. Кіндрацька відзначає, що "...у загальному циклі управління підприємством (планування – облік – аналіз – регулювання) бухгалтерський облік, крім інформаційної, виконує також контрольну, оціночну та аналітичну функції. Саме за обліковими функціями бухгалтерський облік поділяють на фінансовий, податковий і управлінський" [2, с. 31].

С. А. Кузнецова під обліком розуміє бухгалтерський облік і, відповідно, за облікову систему сприймає систему бухгалтерського обліку. За її переконанням: "Бухгалтерський облік – інформаційна система, яка використовує інформацію про господарську діяльність підприємства та процеси (виявлення, вимірювання, реєстрації, групування, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства), щоб одержати та надати результати у вигляді бухгалтерських звітів користувачам для прийняття рішень" [3, с. 15].

Дослідник В. Б. Моссаковський, ведучи мову про вирішення питання побудови бухгалтерського обліку в Україні, вважає, що "передусім слід уточнити про який вид обліку йдеться" [7, с. 24].

В. П. Палій вказує: "Єдиний бухгалтерський облік був характерним для планового соціалістичного господарства... В умовах сучасного постіндустріального ринкового господарства єдиний бухгалтерський облік є анахронізмом, так як різні його відділи постачають інформацію для різних галузей управління..." [9, с. 47].

В. В. Уманців пише: "Бухгалтерський облік завжди був і є основним джерелом інформації для управління на мікро- та макрорівнях" [16, с. 17].

### **3. Мета статті і постановка завдань**

Метою написання статті є потреба у з'ясуванні поняття і змісту господарського обліку та його основних видів у руслі витратно-дохідного сегменту, висловлення позицій автора щодо обґрунтованості застосування в обліковій практиці терміну "інформологія" замість терміну "бухгалтерський облік".

### **4. Виклад основного матеріалу**

Господарський облік – це, на наш погляд,

облік, який зобов'язані вести і, переважно, ведуть фізичні та юридичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність.

Він існує з тих пір, відколи люди почали виробляти продукцію не тільки для власних потреб, а й для продажу. Господарський облік пройшов шлях від простого (примітивного) до сучасного (досконалого) обліку, що базується на використанні персональних комп'ютерів. На нашу думку, господарський облік в Україні передбачає необхідність ведення в його межах фінансового, управлінського, податкового (податкові обчислення) і статистичного обліку.

Провідними серед видів господарського обліку є фінансовий і управлінський облік. Назва "управлінський облік", на нашу думку, найбільше відповідає його суті, адже і фінансовий, і управлінський облік забезпечують інтереси управління підприємством, тому подаємо власні варіанти заміни термінів "фінансовий облік" та "управлінський облік" (табл. 1).

Б. Є. Нідлз, Х. Р. Андерсон, Д. С. Колдуел про фінансовий і управлінський облік обґрунтовано зазначають: "... якщо фінансовий облік основний наголос робить на повному і точному поясненні та розкритті результатів операцій фірми, то управлінський облік намагається допомогти керівництву досягти своїх цілей; перший має відкритий, другий – закритий характер" [8, с. 427].

Проте, наведену вище цитату доцільно було б доповнити, на нашу думку, тим, що управлінський облік намагається допомогти не лише керівникам підприємства, а і його власникам (співвласникам), кредиторам та інвесторам. Це принципово важливо для окреслення цілей і завдань управлінського обліку.

М. С. Пушкар небезпідставно переконаний, що суперсистема обліку має нині три підсистеми: управлінський облік, фінансовий облік та контролінг [15, с. 19-20].

Проте, тут доцільно уточнити, що фінансовий облік повинні вести усі підприємства, управлінський – середні та великі, а контролінг – великі і дуже великі підприємства.

Дослідники М. С. Пушкар та М. Г. Чумачеком висувають ідею новітньої назви обліку – інформологія. На думку авторів, інформологія – це вчення про інформаційні ресурси у найширшому розумінні цього слова. Бухгалтер в інформаційному центрі підприємства, як вважають поважні автори, набуде статусу менеджера з інформаційних ресурсів [17, с. 13].

Розвиваючи ідеї щодо інформології, М. С. Пушкар стверджує, що "інформологія органічно трансформує ідеологію системи обліку із процедури або мистецтва як відображати факти господарської діяльності на рахунках у розвинуту науку про інформаційні ресурси, розширення об'єктів спостереження, вивчення запитів менеджменту з метою дати для них такий інформаційний продукт, без якого неможливо обійтись будь-якому працівникові управління" [10, с. 17-18].



**Альтернативні варіанти застосування термінів адекватних до термінів "фінансовий облік"  
та "управлінський облік"**

| № з/п | Альтернативні варіанти термінів                                 |   |
|-------|---|---|
|       | "фінансовий облік"  | "управлінський облік"   |
| 1)    | зовнішній облік   | внутрішній облік  |
| 2)    | зовнішньоінформаційно-забезпечувальний облік                    | внутрішньоінформаційно-забезпечувальний облік                   |
| 3)    | зовнішньозабезпечувальний облік                                 | внутрішньозабезпечувальний облік                                |
| 4)    | обов'язковий (офіційний) облік                                  | необов'язковий (неофіційний) облік                              |
| 5)    | цілісний (всеохоплюючий) облік                                  | сегментарний (локальний, місцевий) облік                        |
| 6)    | макрооблік (мезооблік)  | мікрооблік  |
| 7)    | загальний (регламентований) облік                               | специфічний (нерегламентований) облік                           |
| 8)    | основний облік  | допоміжний (суміжний) облік                                     |
| 9)    | провідний (визначальний) облік                                  | доповнюючий (супровідний) облік                                 |
| 10)   | облік для когось (зовнішніх потреб)                             | облік для себе (власних потреб)                                 |
| 11)   | суспільний облік  | облік власника  |
| 12)   | загальнодержавний облік   | місцевий (регіональний, точковий) облік                         |
| 13)   | зовнішньоуправлінський облік                                    | внутрішньоуправлінський облік                                   |
| 14)   | базовий (обов'язковий, постійний) облік                         | позабазовий (необов'язковий, спонтанний, непостійний) облік     |
| 15)   | облік для всіх (хто бажає отримати інформацію про підприємство) | облік для команди, що зацікавлена у функціонуванні підприємства |
| 16)   | матеріально-речово-зобов'язувальний облік                       | витратно-дохідно-результативний облік                           |
| 17)   | суспільний економічний облік                                    | індивідуальний економічний облік                                |
| 18)   | знеособлений облік  | індивідуалізований облік  |
| 19)   | фінансово-економічний (фінансовий) облік                        | нефінансово-економічний (нефінансовий) облік                    |

Ідея "інформології", за нашим переконанням, має певну новизну і привабливість, яку не варто, з одного боку, категорично заперечувати у професійному середовищі теоретиків та практиків з обліку (в нашій історії є вже приклади заперечень наук про генетику і кібернетику), з іншого боку, маємо тверде переконання в тому, що запровадження терміну "інформологія" супроводжуватиметься значними ризиками для облікової науки, престижу професії бухгалтера-аудитора, існування спеціальності "Облік і аудит". Звідси, вважаємо, що у нашому науковому середовищі давно назріла проблема стратегічної дискусії щодо стану розвитку вітчизняної облікової науки, престижу професії бухгалтера-аудитора, їхнього місця серед економічних наук, професій та перспектив (в тому числі і щодо назв "бухгалтерський облік", "фінансово-економічний облік", "економічний облік" або "інформологія"). Таку стратегічну дискусію, на наш погляд, можна було б організувати на одній з Міжнародно-наукових конференцій із обліку, економічного аналізу та аудиту в 2011 р. Зволікання з цим може призвести до суттєвого послаблення авторитету і суспільної значимості нашої спеціальності, професії бухгалтера-аудитора, що уже само по собі нічого доброго не віщує.

С. О. Левицька справедливо зазначає, що вітчизняні вчені-економісти виокремлюють наступ-

ні види господарського обліку: фінансовий, податковий, динамічний, актуальний, соціальний, креативний, стратегічний (прогнозний) та управлінський [7, с. 8].

Л. К. Сук, П. Л. Сук запевняють, що бухгалтерський облік відповідно до потреб користувачів інформації поділяється на фінансовий, управлінський і податковий [14, с. 15].

В. В. Сопко підкреслює, що "... сьгодні словосполучення "бухгалтерський облік" у світовій практиці не містить чіткого змістовного значення. Цей термін застосовують тільки деякі держави – Україна, Росія, Білорусія та ін. Раніше це словосполучення означало форму, де здійснюють рахунковий облік, тобто облік ведуть у книзі. У більшості країн використовують термін "рахунковедення" [13, с. 2].

Власне бачення основних видів господарського обліку у сфері економіки) спробуємо показати на рисунку 1.

Щодо тотожності значень "управлінський" і "внутрішньогосподарський" облік слушно є думка З. В. Задорожного, який вважає внутрішньогосподарський облік частиною "... управлінського обліку, що є процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), виконання робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів" [1, с. 15].

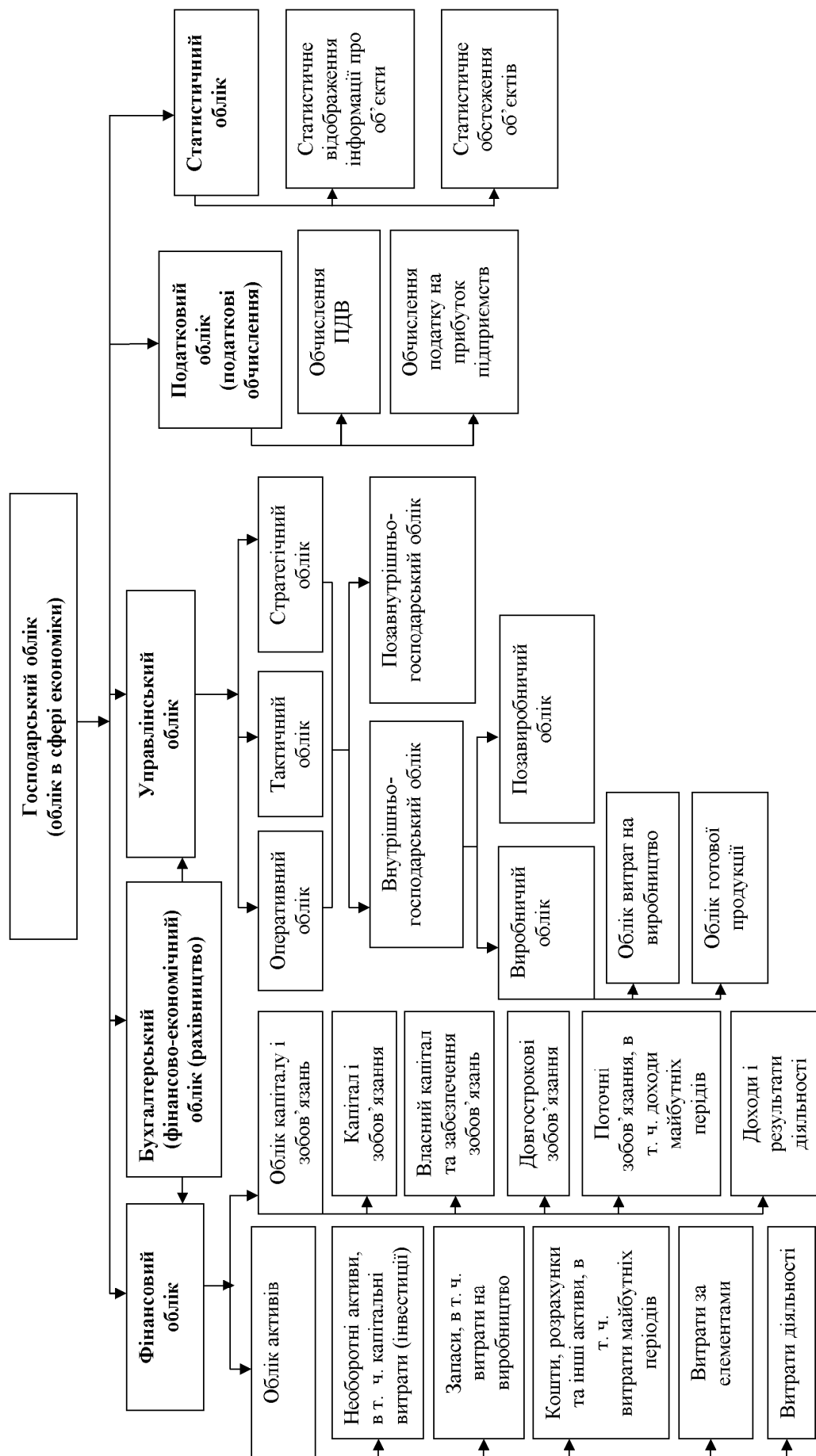


Рис. 1. Класифікація видів господарського обліку (обліку у сфері економіки)

С. О. Левицька справедливо відзначає, що "...сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі" внутрішньогосподарського обліку [6, с. 27].

На думку І. Б. Садовської, Н. В. Тлущкевич, "... під управлінським обліком слід розуміти складову бухгалтерського обліку, що є поєднанням бюджетування, обліку, аналізу та контролю для інформаційного забезпечення менеджменту підприємства" [11, с. 30].

Т. М. Сльозко аргументовано доводить, що "... управлінський облік можливий тільки на середніх, що наближаються до великих, та великих підприємствах. А таких підприємств не так уже й багато. ... цей облік не регламентований, то не так багато фахівців на великих підприємствах впровадять його, бо ведення чи неведення управлінського обліку ніякої відповідальності за собою не тягне" [12, с. 52].

У фінансовому обліку інформація про витрати та доходи формується на рівні підприємства з використанням синтетичних рахунків і субрахунків та, переважно, подвійного запису. Інформація про витрати і доходи, отримана із фінансового обліку, є основою для складання фінансової звітності, насамперед, форми 2 "Звіт про фінансові результати".

В управлінському обліку нагромаджується інформація про витрати та доходи на рівні структурних підрозділів (бригад, цехів, ділянок, ланок, ферм і т. д.) та окремих виконавців. Ця інформація є підставою для складання внутрішньої звітності за запитом її користувачів.

На жаль, на державному рівні рекомендовані для виробничих підприємств форми управлінської звітності не розроблені та не затверджені, в тому числі управлінської звітності про витрати і доходи.

У зв'язку з цим, С. А. Кузнєцова виважено пропонує в складі управлінської бухгалтерської звітності виокремлювати 6 звітів щодо витрат та доходів підприємства, зокрема: 1) про виконання бюджету доходів та витрат за фактом нарахування; 2) про виконання платіжного бюджету; 3) про надходження грошових коштів за продукцію, роботи, послуги; 4) з продажу продукції, робіт, послуг; 5) з виробництва продукції робіт та послуг; 6) зведений звіт про доходи та витрати [4, с. 17-18].

У податковому обліку (податкових обчисленнях) формується інформація про витрати та доходи, що служить основою для заповнення податкових декларацій з податку на додану вартість і декларацій з податку на прибуток підприємства.

В статистичному обліку нагромаджується масив інформації про витрати і доходи, що є базою для заповнення низки форм статистичної звітності. Наприклад, форм 50-сг "Основні показники роботи сільськогосподарських підприємств", 2 (ферм.) "Основні показники господарської діяльності селянського (фермерського) господарства".

Отже, видами господарського обліку є, на нашу думку, фінансовий, управлінський, податковий і статистичний облік. У кожному із цих видів

обліку ведеться відображення наявності та змін у доходах і витратах підприємств.

## 5. Висновки

1. З метою наукової дискусії і поглиблення досліджень щодо видів обліку виокремлено 20 альтернативних варіантів застосування термінів аналогічних до термінів "фінансовий облік" та "управлінський облік".

2. Ідея "Інформології" має певну новизну і привабливість, яку, з одного боку, не варто заперечувати у професійному середовищі теоретиків і практиків з обліку, з іншого боку, маємо тверде переконання, що в науковому середовищі давно назріла серйозна проблема стратегічної дискусії щодо стану розвитку вітчизняної облікової науки, її місця серед економічних наук та перспектив (в тому числі і щодо назв "бухгалтерський облік", "фінансово-економічний облік", "економічний облік" або "інформологія").

3. Автор запропонував власну класифікацію основних видів господарського обліку (обліку у сфері економіки), де представлено фінансовий та управлінський, податковий (податкові обчислення) та статистичний облік.

Подальші дослідження в цьому напрямку слід проводити щодо уточнення мети, завдань і проблем, що виникають під час ведення того або іншого обліку та напрямків їх поліпшення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві / З. В. Задорожний. – Тернопіль. : Економічна думка, 2006. – 336 с.
2. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення/ Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.
3. Кузнєцова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 12-16.
4. Кузнєцова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15-24.
5. Левицька С. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 7-11.
6. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.
7. Моссаковський В. Б. Який облік потрібен Україні? / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 16-27.
8. Нидлз Б. Е. Принципы бухгалтерського учета / Б. Е. Нидлз, Х. Р. Андерсон, Д. С. Колдуэлл: [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд.] – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
9. Палий В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45-48.

10. Пушкар М. С. Трансформування "бухгалтерського обліку" з мистецтва ведення рахунків і записів в науку "інформологію" / М. С. Пушкар // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі. Матеріали Міжнар. наук.- практ. конф. (м. Тернопіль, 25-26 листопада 2010 р.) – Тернопільський націон. екон. ун-т. – Тернопіль: ТНЕУ, "Економічна думка", 2010. – С. 11-18.

11. Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика / І. Б. Садовська, Н. В. Тлущкевич. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.

12. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 49-54.

13. Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік / В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 2-11.

14. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю. В. – 2009. – 624 с.

15. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні / [М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка та ін.] – Тернопіль : ТНЕУ "Економічна думка". – 2010. – 268 с.

16. Уманців Г. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 17-24.

17. Чумаченко М. Свобода підприємництва та безпека економічної діяльності бізнесу / М. Чумаченко, М. Пушкар // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі. Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Тернопіль, 2010. – 25-26 листопада – С. 11-14.

УДК 657.422.1:69.05

Дерій М. В.

## ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ОБЛІК ГРОШОВИХ РОЗРАХУНКІВ

*Анотація.* Досліджено проблемні аспекти житлового будівництва. Виявлено недоліки будівельної галузі на основі статистичних даних. Розглянуто вплив житлового будівництва на облік грошових коштів. Подано пропозиції щодо поліпшення розвитку житлового будівництва та обліку розрахунків.

*Ключові слова:* грошові розрахунки, грошові кошти, іновалютні розрахунки, житлове будівництво, облік

Deriy M.

## PROBLEMS OF RESIDENTIAL CONSTRUCTION AND THEIR INFLUENCE ON CASH-FLOW ACCOUNTING AND SETTLEMENT OPERATIONS

*Summary.* The problematic aspects of residential construction has been discovered. Defects of construction sector has been disclosed. The impact of residential construction on cash flows has been considered. The proposals for improving development of housebuilding and accounting of settlement operations has been made.

*Keywords:* cash payments, cash, foreign currency payments, residential construction, accounting.

### 1. Вступ

Житлове будівництво потребує залучення значних грошових коштів, обіг яких реалізовується за допомогою розрахунків, а, отже, вимагає проведення ефективного обліку та посиленого контролю від дати початку будівництва до дати здачі об'єкта в експлуатацію і виконання всіх умов договору. Етапність проведення і виконання будівель-

них робіт призводить до етапності здійснення розрахунків, а використання, переважно, безготівкової форми розрахунків свідчить про швидкість їхнього здійснення. Хоча, із прийняттям Податкового кодексу, що передбачає посилення контролю за фондами, в тому числі за використанням Фондів фінансування будівництва, швидкість розрахунків між замовниками і підрядниками сповільниться, але кон-

троль за цільовим використанням цих коштів зменшити ризики невиконання умов договору між ними.

Періодичні збої у системі обліку щодо руху грошових коштів у житловому будівництві зумовлюють необхідність у дослідженні даної теми.

## **2. Аналіз останніх досліджень**

Проблемами обліку грошових коштів і розрахунків займалися наступні вчені-економісти: С. Л. Береза, Ф. Ф. Бугинець, О. С. Височан, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, А. В. Гриліцька, Н. В. Дубенко, Г. Г. Кірейцев, В. Ф. Палій, О. М. Петрук, Я.В. Соколов та інші. Питання економіки, менеджменту та обліку в будівництві розглядали у своїх працях М. Т. Білуха, М. Г. Волков, І. Є. Давидович, З. В. Задорожний, Я. С. Карп'як, Я. Д. Крупка, П. М. Кричун, Б. М. Литвин, О. С. Наринський, Л. М. Осмяченко, М. С. Пушкар, О. Ю. Щеглова та інші.

Н.В. убенко вважає, що у зв'язку із орієнтацією національних стандартів бухгалтерського обліку на положення Міжнародних стандартів фінансової звітності, нестабільністю законодавства та розвитком зорієнтованої на міжнародне співробітництво економіки, саме операції щодо ведення обліку грошових коштів та розрахунків підлягають найбільшим змінам [2, с. 3].

Не меншого значення надають грошовим коштам іноземні вчені, зокрема Бен Вейклінг, зазначає, що у зв'язку з поточною економічною ситуацією, фокус багатьох, якщо не всіх будівельних компаній, був спрямований на перехід від одержання прибутку до зберігання грошових коштів бізнесу [11].

На думку Г. Арслана, С. Кірвака, котрі досліджують критичні фактори успіху компаній у будівельній галузі, існує всього 7 можливих факторів, які відчутно мали вплив на успіх компаній будівельного бізнесу в Туреччині. Ці основні фактори: управління бізнесом, фінансові умови, якість роботи і збірки, продажів та маркетингу, використання технологій, вибір ринку і характеристики власника-менеджера [10, с.562].

Ми переконані, що облік грошово-розрахункових операцій має бути логічним доповненням до факторів успіху житлового будівництва, оскільки проблеми будівництва не залишаються поза обліку.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Мета статті полягає в окресленні наявних проблем у житловому будівництві та визначенні їхнього впливу на облік грошових розрахунків.

Відповідно до мети статті, визначено основні завдання: розглянути проблемні аспекти розвитку житлового будівництва; з'ясувати ефективність проведення розрахунків, в тому числі у іноземній валюті; проаналізувати доцільність здійснення розрахунків через Фонд фінансування будівництва (ФФБ); дослідити причини незначного рівня науково-дослідних та геологорозвідувальних робіт у житловому будівництві; запропонувати пропозиції з метою вирішення низки проблем розвитку житлового будівництва і поліпшення обліку грошових розрахунків у ньому.

## **4. Виклад основного матеріалу**

Специфіка будівельної галузі знайшла своє належне відображення в обліку. Водночас, проблеми житлового будівництва не змогли не позначитись на обліку грошових розрахунків. Проблеми житлового будівництва полягають у: незначному залученні в будівельну галузь іноземних інвестицій та відсутності проведення розрахунків в іноземній валюті; фінансовій нестабільності та мізерних обсягах банківського кредитування житла; зниженні попиту на житло і в зменшенні цін на житло майже удвічі (а в окремих випадках – у зменшенні середньої площі новозбудованих квартир); появі фондів фінансування будівництва та забезпеченні стабільності їхньої діяльності; обмеженості коштів для здійснення науково-дослідних робіт та запровадження нанотехнологій у будівництві.

Незначне залучення у будівництво іноземних інвестицій. Така ситуація практично призводить до невеликих сум інвалютних розрахунків, оскільки розрахункові операції між замовниками і підрядниками здійснюються, переважно, в національній валюті, а тому відпадає потреба у використанні рахунка 714 "Дохід від операційної курсової різниці" чи 945 "Втрати від операційної курсової різниці". Якщо інвалютні розрахунки не виникають (або виникають дуже рідко), то і дохід, і витрати від них не з'являються (або ж незначні).

Розрахунки в іноземній валюті, пов'язанні із будівництвом, виникають при закупівлі будматеріалів або капітальному будівництві за кордоном. Проте, інвалютні розрахунки майже не ведуться ні замовником, ні підрядниками, оскільки, якщо й закупляють іноземні будівельні матеріали, то здійснюють це через вітчизняні оптові будівельно-торгівельні фірми. Водночас, використання національної, іноземної валюти чи єдиної іноземної валюти супроводжується низкою особливостей (табл. 1).

Дані таблиці 1 свідчать про відповідні переваги і недоліки, пов'язані із здійсненням розрахунків у національній валюті, оскільки для будівельних підприємств України це найзручніше. Проте, для прикладу, Нобелівський лауреат з економіки Фрідріх Хаек вважає, що якби люди зрозуміли, що за зручність користування у звичайних угодах одним-єдиним видом грошей (без права використання інших видів і, відповідно, без вибору між звичними й альтернативними грошима) вони розплачуються періодично повторюваною інфляцією та економічною нестабільністю, ймовірно, вважали б цю ціну надто високою [8, с. 24].

Виходячи із цього, вважаємо, що для усунення жорсткої монополії щодо емісії грошей з боку держави, необхідно, щоб національну валюту випускав не один Національний банк, а додатково - два чи три банки країни. Тому на ринку житлового будівництва, в процесі здійснення розрахунків між замовниками і підрядниками, повинна бути альтернатива національній валюті. Так, якщо нині розрахунки між генпідрядниками, субпідрядниками, постачальниками, замовниками здійснюються на 99 % у національній валюті, то, вважаємо, за необхідне кількість і обсяг розрахунків збільшити за рахунок іноземних інвестицій в іноземній валюті.

Якщо звернути увагу на те, що комерційний банк надає одноосібним замовникам позику в іноземній валюті, то логічно, щоб і в Плані фінансування будівництва сума розрахунків за виконані роботи прописувалася, як в національній, так і в іноземній валюті. До "Звіту про рух грошових коштів" (ф. 3), на наш погляд, слід було б додавати довідку, в якій можна вказувати загальні суми господарських операцій, здійснених протягом звітного року в із зазначенням назв іноземних валют і загальних сум по кожній з них (як інший варіант формування показників у довідці про використання підприємством іноземної валюти за звітний рік, можна також розглядати узагальнення операцій з іноземною валютою в одній із твердих валют (в доларах або євро)). До цього додамо, що у новому Податковому кодексі України, оподаткування розрахунків в іноземній валюті розглядається як оподаткування операцій особливого роду (ст. 153) [6, с. 74-79].

назавжди) розрахункових рахунків будівельних підприємств, виникнення дебіторської або ж, в певних випадках, безнадійної дебіторської заборгованості. Як результат, процес будівництва припиняється на невизначений термін. Тому, на наш погляд, План фінансування будівництва повинен бути прописаний із врахуванням непередбачуваних обставин. Зокрема, відповідно до листа Державного казначейства України від 23.10.2007 р. № 3.4 – 04/2286 - 12894, такий план складається на підставі титулу будови (об'єкта), проекту організації будівництва з урахуванням календарних графіків виконання робіт і порядку проведення розрахунків за виконані роботи [7].

Звідси, на наш погляд, за кожним етапом необхідно зіставляти План фінансування із обсягом виконаних робіт та з повнотою проведених розрахунків.

З метою попередження виникнення безна-

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика національної, іноземної та єдиної іноземної валюти**

| Вид валюти  | Національна                  | Іноземна                    | Єдина іноземна валюта (євро)  |
|---|------------------------------|-----------------------------|---|
| Особливості валюти  |                              |                             |   |
| Виникнення курсових різниць   | Не виникають                 | Виникають                   | Не виникають в країнах Євросоюзу, а лише при здійсненні розрахунків з іншими країнами |
| Участь банку щодо випуску валюти                                      | Національний банк            | Іноземні національні банки  | Європейський центральний банк   |
| Швидкість проведення розрахунків                                      | Швидко в середині країни     | Повільніше                  | Дуже швидко між країнами-учасниками Євросоюзу   |
| Використання стандартів обліку  | П(С)БО 4                     | П(С)БО 4 і М(С)БО 7         | М(С)БО 7  |
| Готовність валюти до обміну   | Незначна                     | Помірна                     | Швидка для Євросоюзу  |
| Монополія   | Державна                     | Багатоіноземна              | Єдина для Євросоюзу   |
| Ступінь контролю  | Незначний                    | Незначний                   | Посилений централізацією  |
| Використання Україною валюти при проведенні розрахунків в будівництві | Найвищий рівень використання | Низький рівень використання | Низький рівень використання   |

Дана проблема частково впливає на **проблему фінансування**. Фінансування житлового будівництва здійснюється, переважно, за рахунок одноосібних замовників (сімей). Якщо до початку світової фінансової кризи одноосібні замовники мали змогу фінансувати процес виконання будівельних робіт за допомогою кредитування, що здійснювалось комерційним банком, то зараз такої змоги немає, що негативно впливає на систему обліку грошово-розрахункових операцій. Недаремно А.В. Грилицька стверджує, що найбільший вплив на сучасну систему обліку справляє кредитний характер сучасних грошей [1, с. 27].

Комерційні банки надавали кредити в іноземній валюті, а світова фінансова криза і дерегулювання курсу валют призвели до незадовільного фінансового стану більшості замовників та вимушеного припинення процесу виконання будівельних робіт підрядниками. Виникнення таких ситуацій для обліку є негативним явищем, оскільки це може призвести до закриття (на певний час або

дійної дебіторської заборгованості за невчасно проведені грошові розрахунки через виникнення форс-мажорних обставин, необхідно, щоб при укладанні договору між банком і одноосібним замовником в договір вносили пункт, де б прописувалась максимально можлива межа росту курсу валют (принаймні протягом перших 5 років). Цю максимальну межу банки повинні вказати самостійно із врахуванням ф'ючерсних розрахунків та передбачуваних ризиків. А в разі виникнення форс-мажорних обставин, що спричинили б втрату цінності грошей, суму втрат ділили б навпіл між комерційним банком і одноосібним замовником. Така ситуація не дала б змоги комерційним банкам переводити доходи в "наддоходи" від операційних курсових різниць та забезпечила б певну стабільність одноосібних замовників, а, отже, і підрядників на валютному ринку.

Однією із причин зниження попиту на житло та зменшення ціни на нього майже удвічі стала саме світова фінансова криза, що призвела до припинення надання кредитів на житло комерційними

банками, призупинила значні обсяги будівництва, а, отже, скоротила можливість здійснення не лише поетапних розрахунків, а й процес виконання будівельних робіт на тривалий термін. Так, відповідно до даних Держкомстату України за 2010 р. знизилась обсяги будівництва 21 регіону, серед них найбільше – Чернігівської, Закарпатської та Чернівецької областей (на 38,1 – 40,4%). Водночас, підприємства 6 регіонів збільшили у 2010 р. обсяги будівництва порівняно з 2009 р., найбільше із них Миколаївської (на 30,7%), Донецької (на 21,3%) та Полтавської (на 18,4%) областей. Підприємствами 4 регіонів (Донецької, Харківської, Дніпропетровської областей та м. Києва) виконано 49,1% загального обсягу будівництва в Україні, зокрема 23,2% – будівельниками столиці [4, с. 1].

На думку О. Ю. Щеглової: "Через низький платоспроможний попит більшої частини населення на новозбудоване житло, а також відсутність кредитів на будівництво і придбання готового житла відбулося скорочення обсягів житлового будівництва... Найбільші обсяги житлового будівництва ведуться в містах з найвищими ринковими цінами 1 кв. м житла..." [9].

Ця авторка також зазначає, що в світовій практиці "зادля відновлення житлового будівництва середня ціна нерухомості не повинна перевищувати суми середньостатистичної зарплати за 10 років" [9].

Так, для прикладу, якщо у Тернопільській області середня ціна за 1 м<sup>2</sup> житла становить 5016 грн, а середня заробітна плата за 2010 р. склала 1659 грн [5, с. 25], то за 10 років зарплата працівника складатиме 199080 грн. (без врахування інфляції). За цю суму працівник зможе купити 39,7 м<sup>2</sup>, тобто приблизно однокімнатну квартиру. Проте, якщо врахувати, що працівнику потрібні будуть кошти для забезпечення потреб першої необхідності та елементарних засобів для існування, то за 10 років нереально нагромадити кошти на однокімнатну квартиру. Окремі будівельні підприємства вирішують проблему оплати вартості квартир шляхом скорочення площі одно-, дво-, трьохкімнатних квартир (площа однокімнатної квартири із 50 м<sup>2</sup> зменшується до 40 м<sup>2</sup>), проте таке зменшення площ не є остаточним вирішенням проблеми, а лише її послабленням.

Деякі будівельні підприємства інформацію, яка має формуватися на рахунках 37 "Розрахунки з різними дебіторами" та 68 "Розрахунки за іншими операціями", об'єднали з інформацією, що ведеться, відповідно, на синтетичних рахунках 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" і 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками". А поява фондів фінансування будівництва створює основу для широкого використання ще й синтетичного рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Фонди фінансування будівництва водночас пов'язані із проблемами і прерогативами обліку грошових розрахунків. З одного боку, застосування при розрахунках рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" у розрізі субрахунків та аналітичних рахунків спричиняє появу жорсткого контролю за розрахунками, а з іншого – така сис-

тема ускладнює облік грошових розрахунків, і немає жодних гарантій, що грошові кошти, котрі проходять через ці фонди, не втрачатимуть у процесі обігу певної суми коштів через шахрайство.

Я .С. Карп'як, В. І. Воськало, П. М. Сороковий запевняють, що таке обмеження є вимушеним і повністю не вирішує проблем фінансування житлового будівництва громадянами-інвесторами. Навпаки, в умовах нестабільності політичної та економічної ситуації, через ці обмеження, будівельні організації не спроможні профінансувати за рахунок власних оборотних коштів значні першочергові видатки, пов'язані із будівництвом [3, с. 242-249].

Ці зміни, звичайно, знайдуть своє відображення в обліку і ускладнять його, додаючи бухгалтеру додаткової роботи через супроводження більшою кількістю розрахункових документів. Проте, на наш погляд, така система надає певний захист одноосібним замовникам з боку держави.

Нестача значних коштів на будівництво виступає і причиною недостатнього проведення або взагалі не проведення науково-дослідних робіт, пов'язаних із розробкою нанотехнологій та геологорозвідувальних робіт. Для середньостатистичного українця житло не є об'єктом розкоші, а, здебільшого, потребою першої необхідності. У зв'язку із цим, потреба у застосуванні нанотехнологій нині унеможливується, за винятком будівництва поодиноких елітних будинків. Майже не проводяться дослідні роботи, пов'язані із дослідженням ґрунту, що є необхідним для закладання фундаменту. Житлові будинки час від часу будуються на місцях підвищеного сейсмічного ризику, на невеликих відстанях один від одного. Вважаємо, що внаслідок економії грошових коштів, нинішні новобудови піддаються великому ризику щодо їхньої надійності і тривалості терміну експлуатації.

## 5. Висновки

У процесі дослідження проблем житлового будівництва і з'ясування їхнього впливу на облік грошових коштів, ми дійшли висновку, що повсюдне поширення фондів фінансування будівництва призведе до посилення контролю за грошовими розрахунками та зведе до мінімуму ризику виникнення непередбачуваних обставин щодо цільового використання грошових коштів; більшої уваги необхідно надавати інвалютним розрахункам через удосконалення їхньої нормативно-правової бази на законодавчому рівні, банківської політики – на фінансово-кредитному рівні та залучення іноземного інвестора – на міжнародному рівні; не варто усі або майже усі розрахунки здійснювати в безготівковій формі з метою здійснення певного перестрахування підприємства; у всіх будівельних підприємствах доцільно вести синтетичні рахунки 37 "Розрахунки з різними дебіторами" та 68 "Розрахунки за іншими операціями" у відповідності до вимог національного Плану рахунків бухгалтерського обліку (2000 р.).

Отже, вважаємо, що проблеми пов'язані із житловим будівництвом можуть бути вирішені лише за налагодженої системи обліку та жорсткого контролю за здійсненням безготівкових розрахунків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гриліцька А. В. Гроші і грошові активи підприємства / А. В. Гриліцька // Збірник наукових праць ЧДТУ. – Серія : Економічні науки. – Вип. 21. – Черкаси : ЧДТУ, 2008. – С. 25-28.

2. Дубенко Н. В. Бухгалтерський облік і контроль грошових коштів та розрахунків на державних підприємствах Міністерства аграрної політики України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К. : 2006. – 19 с.

3. Карп'як Я. С. Організаційно-економічні аспекти функціонування житлово-будівельного кооперативу у процесі створення житла за кошти громадян / Я. С. Карп'як, В. І. Воськало, П. М. Сороковий // Науковий вісник НЛТУ України : Збірник науково-технічних праць. – Львів : НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 242-249.

4. Податковий кодекс України / Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. – Донецьк : ООО "Издательский дом "Зенит", 2010. – 194 с.

5. Про фінансування робіт при будівництві / Лист Державного казначейства України від 23.10.2007 р. № 3.4-04/2286-12894 // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – 14 лютого. – № 15 (1412). – С. 29.

6. Соціально-економічний розвиток регіонів

України за 2010 р. / Дані Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

7. Соціально-економічне становище України за 2010 р. / Дані Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

8. Хайек Ф. А. Частные деньги / Ф. А. Хайек; [перевод с англ. Б. Верпаховского]. – М. : Институт Национальной Модели Экономики, 1996. – 109 с.

9. Щеглова О. Ю. Становлення житлового будівництва на загальнодержавному та регіональному рівнях України / О. Ю. Щеглова // Економіка та підприємництво. – № 3. – 2010. – С. 203-207.

10. Arslan G. Critical Factors to Company Success in the Construction Industry/ , G. Arslan and S. Kivrak. // International Journal of Human and Social Sciences 4:8 – 2009. – С. 561-564. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.waset.org/journals/ijhss/v4/v4-8-71.pdf>.

11. Wakeling B. Cash Flow Forecasting in Housebuilding / B. Wakeling. – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.** content/cash-flow-forecasting-in-housebuilding-a188788.

УДК: 330.123.7

Євтушенко О. А.

## СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНКИ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Анотація.* В статті розглянуто систему показників оцінки відтворення основних засобів. Проведено аналіз існуючих підходів до побудови системи показників оцінки відтворення основних засобів. Запропоновано удосконалення методики розрахунку коефіцієнта зростання з використанням ефекту "G-гіперболізму" та процедури "G-нормалізації".

**Ключові слова:** оцінка, відтворення, основні засоби.

Yevtushenko O.

## THE SYSTEM OF INDICES OF EVALUATION FIXED ASSETS REPRODUCTION

*Annotation.* The system of fixed assets reproduction indices is considered in the article. The analysis of existing approaches to constructing of fixed assets evaluation reproduction indices system is studied. The improved method of calculating the growth rate by using the effect of "G-hyperbolism" and procedure "G-normalization" is proposed.

**Keywords:** evaluation, reproduction, fixed assets.

### 1. Вступ

Підвищення ефективності відтворення основних засобів – важлива проблема для економіки України. Від стану відтворення основних засобів

залежить конкурентоспроможність підприємств на вітчизняному та світовому ринку. Сучасний розвиток техніки та технологій змушує підприємства до активного впровадження інновацій у вироб-



ництво, але виникає низка проблем, які стосуються ефективності використання основних засобів. Показники відтворення основних засобів дозволяють оцінити стан, рух та ефективність їх використання, тому удосконалення системи показників оцінки відтворення основних засобів є важливим завданням, яке має наукове і практичне значення. Саме тому актуальним є дослідження системи показників оцінки відтворення основних засобів.

## **2. Аналіз основних досліджень і публікацій**

Питання дослідження системи показників оцінки відтворення основних засобів висвітлювалися у працях Г. М. Підлісецького, Т. М. Старицького, Д. А. Баранова, Є. А. Іванова, А. Ф. Ковальова, А. Ю. Рудченка, А. М. Поддєрьогіна та інших.

Підлісецький Г. М., П. М. Герасим, М. І. Герун досліджують проблеми оцінки, оновлення та ефективності основних виробничих фондів [5]. Старицький Т. М. вивчає методичні основи економічної діагностики відтворення і ефективності використання основного капіталу [6]. Баранов Д. А. розглядає строки амортизації та оновлення основних виробничих фондів, зокрема, накопичення та оновлення основних виробничих фондів [1]. Іванов Є. А. досліджує відтворення та використання основних засобів [3]. Ковальов А. Ф., Рудченко А. Ю., Зинкович Л. М. та інші вивчають методологічні питання щодо аналізу та планування основних засобів [4]. Поддєрьогін А. М. розглядав фінансове забезпечення відтворення основних засобів [7].

Незважаючи на численні наукові розробки, проблема системи показників оцінки відтворення основних засобів надалі залишається актуальною і є предметом нашого дослідження.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Метою написання статті є дослідження та узагальнення існуючих підходів щодо системи показників оцінки відтворення основних засобів, а також розробка пропозицій з її удосконалення.

## **4. Вклад основного матеріалу**

Існують певні розбіжності щодо напрямів оцінки відтворення основних засобів. Більшість авторів виокремлює схожі напрями оцінки, але вони мають різні підходи щодо оцінки значущості окремих показників.

Іванов Є. А. розглядає тенденції відтворення основних засобів, економічні наслідки та резерви підвищення ефективності основних засобів, планування їх використання. Він вважає найважливішим показником той, що характеризує процес відтворення основних засобів, темпи їх приросту. Як характерну рису процесу відтворення основних засобів вчений виокремлює стійкість їх приросту. Ефективність процесу відтворення основних засобів, з погляду Іванова Є. А., знаходить своє відображення в темпах зростання основних засобів та продукції [3].

Ковальов А. Ф., Рудченко А. Ю., Зинкович Л. М. та інші дослідники вважають, що розуміти оновлення у заміні старих та введенні нових основних засобів не зовсім коректно, тому що оновлення може бути тільки для діючих на певну дату основних засобів. Необхідність оновлення може бути зу-

мовленою тільки фізичним зносом основних засобів в процесі експлуатації. Накопичення основних засобів шляхом придбання та будівництва нових, реконструкції та технічного переозброєння діючих не можуть оновлювати діючі основні засоби [4].

Поддєрьогін А. М. та інші в праці "Фінанси підприємств" виокремлюють три групи показників, що характеризують стан та ефективність використання основних засобів. Перша група – показники забезпечення підприємства виробничими засобами: фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт вартості основних засобів у майні підприємства. Друга група – показники стану основних засобів: коефіцієнт зносу основних засобів, коефіцієнт придатності, коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт приросту основних засобів. Третя група – показники ефективності використання основних засобів: фондовіддача, рентабельність, абсолютна сума прибутку на одну гривню основних засобів [7].

Старицький Т. М. вважає доцільною вимірну систему відтворення основних засобів, яка складається з трьох блоків: показники руху основних засобів (коефіцієнт обороту, коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт зростання, коефіцієнт приросту, коефіцієнт сукупного відтворення), показники стану основних засобів (коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності), показники ефективності використання (фондовіддача, фондомісткість) [6]. Він також пропонує для оцінки ефективності використання основних засобів систему показників, яка охоплює часткові та загальні показники, що об'єднуються в три групи: показники екстенсивного використання основних засобів, показники інтенсивного використання основних засобів, показники інтегрального використання основних засобів [6].

Баранов Д. А. вважає, що коефіцієнт оновлення, який розраховується як відношення абсолютної суми введення основних засобів до їх наявності на кінець року, відображає річні темпи екстенсивного та інтенсивного розширеного відтворення, що є відповідним до річних темпів накопичення та оновлення основних засобів шляхом їх заміни новими. Він пропонує визначати цей показник за відношенням до наявності основних засобів на початок року [1].

Узагальнюючи розглянуті підходи щодо системи показників оцінки відтворення основних засобів, можна дійти висновку, що необхідними напрямками оцінки повинні бути забезпеченість основними засобами, технічний стан основних засобів, рух основних засобів, ефективність використання основних засобів.

Більшість авторів у системі показників оцінки відтворення основних засобів використовують показники, що характеризують відносно збільшення їх вартості – коефіцієнти приросту та зростання. Іванов Є. А. вважає, що одним з основних показників ефективності процесу відтворення основних засобів є темпи зростання основних засобів та продукції [3, 6, 7]. Проте, використання відносних показників для оцінки та аналізу може нести

проблеми, які полягають в тому, що за певних умов різні способи чисельного порівняння одних і тих же величин по-різному вимірюють їх нерівність.

В.В. Галасюк виявив та досліджує ефект "G-гіперболізму", який полягає в неідентичності оцінок нерівності двох порівнюваних величин, здійснених на основі двох початкових типів критеріїв порівняння  $X - Y$  і  $\frac{X}{Y}$  [2].

Існує два підходи до чисельного порівняння двох величин: різниця між ними  $(X - Y)$  – наскільки одна величина більша іншої і відношення  $\frac{X}{Y}$  – в скільки разів одна величина більша іншої.

Існує тільки два початкові типи критеріїв чисельного порівняння величин:  $X - Y$  і  $\frac{X}{Y}$ , і жоден

з них не має виняткового права на існування. При порівнянні двох величин  $X$  і  $Y$  на базі критерію порівняння  $X - Y$  при будь-якому варіанті їх співвідношення на числовій осі не виникає проблем, тому що незалежно від значень  $X$  і  $Y$ , критерій порівняння  $X - Y$  однозначно характеризує відстань між точками  $X$  і  $Y$  на числовій осі. У той же час

використання критерію порівняння  $\frac{X}{Y}$  для порівняння величин  $X$  і  $Y$  може призвести до виникнення специфічних проблем [2].

При певному співвідношенні порівнюваних величин на числовій осі, критерій порівняння  $X - Y$  вказує на незначну міру нерівності порівнюваних

величин  $X$  і  $Y$ , а критерій порівняння  $\frac{X}{Y}$  вказує на

значну міру їх нерівності. Таким чином, оцінки нерівності двох порівнюваних величин, здійснені на основі критеріїв порівняння  $X - Y$  і  $\frac{X}{Y}$ , за

певних умов неідентичні. Причому на міру цієї неідентичності істотний вплив чинять значення порівнюваних величин [2].

Ефект "G-гіперболізму" – це неідентичність оцінок нерівності двох порівнюваних величин, здійснених на основі двох початкових типів критеріїв порівняння  $X - Y$  і  $\frac{X}{Y}$ .

Ефект "G-гіперболізму" не виникає в трьох випадках: при рівності порівнюваних величин і/або при рівності одиниці знаменника критерію порівняння  $\frac{X}{Y}$  [2].

Для нейтралізації ефекту "G-гіперболізму" В.В. Галасюк запропонував процедуру "G-нормалізації", яка може бути реалізована або шляхом приведення ситуації порівняння двох величин до умови  $c_1=c_0$ , або до умови  $c_0=1$  [2].

Ситуація порівняння двох величин за умови  $c_1=c_0$  означає рівність порівнюваних величин, що з

практичного погляду зору недоцільно. Процедуру "G-нормалізації" доцільно реалізувати шляхом приведення ситуації порівняння двох величин до умови  $c_0=1$ , що означає рівність одиниці знаменника критерію порівняння  $\frac{X}{Y}$  [2].

Потенційно досягти рівності одиниці величини знаменника критерію порівняння  $\frac{X}{Y}$  можна

лише двома способами. Перший спосіб припускає ділення чисельника і знаменника на величину знаменника. Другий спосіб – "спосіб паралельного перенесення" – припускає віднімання і зі знаменника і з чисельника знаменника, і наступне збільшення і до знаменника і до чисельника одиниці, що, по суті, забезпечує рівність одиниці знаменника критерію порівняння.

$$I_c^n = \frac{c_1 - c_0 + 1}{c_0 - c_0 + 1} = \frac{c_1 - c_0 + 1}{1} = c_1 - c_0 + 1, \quad (1)$$

де  $I_c^n$  - критерій порівняння величин типу

$\frac{X}{Y}$  в результаті процедури "G-нормалізації";

$c_0, c_1$  – порівнювані величини.

Застосування першого способу недоцільне, тому що ефект "G-гіперболізму" не може бути нейтралізований за допомогою ділення, оскільки саме воно і породжує цей ефект. Отже, для нейтралізації ефекту "G-гіперболізму" може бути використаний лише другий спосіб – "спосіб паралельного перенесення".

Використання процедури "G-нормалізації" дозволяє нейтралізувати вплив ефекту "G-гіперболізму".

Розглянемо формулу розрахунку коефіцієнта зростання з урахуванням процедури "G-нормалізації". Коефіцієнт зростання – це відношення первісної вартості основних засобів на кінець року до первісної вартості основних засобів на початок року.

$$K_{зр} = \frac{\Phi_{неп}^{кп}}{\Phi_{неп}^{пк}}, \quad (2)$$

де  $K_{зр}$  - коефіцієнт зростання,

$\Phi_{неп}^{пк}$ ,  $\Phi_{неп}^{кп}$  - первісна вартість основних засобів на початок та кінець року відповідно.

Внаслідок використання процедури "G-нормалізації" коефіцієнт зростання буде мати такий вигляд:

$$K_{зр}^n = \frac{\Phi_{неп}^{кп} - \Phi_{неп}^{пк} + 1}{\Phi_{неп}^{пк} - \Phi_{неп}^{пк} + 1} = \frac{\Phi_{неп}^{кп} - \Phi_{неп}^{пк} + 1}{1} = \Phi_{неп}^{кп} - \Phi_{неп}^{пк} + 1, \quad (3)$$

де  $K_{зр}^n$  - коефіцієнт зростання після процедури "G-нормалізації".

Як видно з формули 3, після застосування процедури "G-нормалізації" коефіцієнт зростання перетворюється практично в абсолютний приріст первісної вартості основних засобів. Одиниця у формулі не має значення при застосуванні у ви-

падку коефіцієнта зростання, тому що вартісна оцінка об'єктів основних засобів значно більша за 1 грн.

Таким чином, враховуючи ефекту "G-гіперболізму" та процедуру "G-нормалізації", можна дійти висновку про доцільність використання коефіцієнта зростання тільки як допоміжного в системі показників оцінки відтворення основних засобів та неможливість відповідно відтворення основних засобів та прийняття відповідних управлінських рішень тільки на підставі цього показника.

Отже, проведені нами дослідження дають підстави зробити висновок про те, що система показників оцінки відтворення основних засобів має містити показники забезпечення основними засобами (фондоозброєність, коефіцієнт вартості основних засобів у майні підприємства), показники технічного стану основних засобів (коефіцієнти зносу та придатності), показники руху основних засобів (коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт сукупного відтворення), показники ефективності використання основних засобів (фондовіддача основних засобів, рентабельність основних засобів).

### 5. Висновки

На підставі узагальнення різних підходів у процесі дослідження було запропоновано удосконалену систему показників оцінки відтворення основних засобів. Запропонована система складається з чотирьох складників: показники забезпечення основними засобами, показники технічного стану основних засобів, показники руху основних засобів, показники ефективності використання основних засобів.

Особливу увагу приділено вивченню доцільності використання коефіцієнти зростання для оцінки руху основних засобів. Недоліком цього показника є викривлення дійсних тенденцій зміни

за певних обставин, що описується ефектом "G-гіперболізму". Застосовано процедуру "G-нормалізації" щодо коефіцієнта зростання, за якої він перетворюється практично в абсолютний приріст первісної вартості основних засобів. Таким чином, застосування коефіцієнта зростання для оцінки відтворення основних засобів є недоцільним.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баранов Д. А. Сроки амортизации и обновления основных производственных фондов / Д. А. Баранов. – М. : Наука, 1977. – 219 с.
2. Галасюк В. В. Эффект "G-гіперболізму" или как сравнивать несравнимое [Електронний ресурс] / В. В. Галасюк // Вопросы оценки. – 2003. – № 1. – С. 38-42. – Режим доступу до журн. : <http://www.galasyuk.com.ua/new/publication.php?lang=ru>
3. Иванов Е. А. Воспроизводство и использование основных фондов / Е. А. Иванов. – М. : Экономика, 1968. – 215 с.
4. Основные производственные фонды: анализ и планирование / [А. Ф. Ковалев, А. Ю. Рудченко, Л. М. Зинкович и др.] – К. : Техника, 1990 – 240 с.
5. Підлісецький Г. М. Основні виробничі фонди: ефективність, оновлення, оцінка / Г. М. Підлісецький, П. М. Герасим, М. І. Герун // Економіка України. — 2005. — № 8. — С. 43-46.
6. Старицький Т. М. Методичні основи економічної діагностики відтворення і ефективності використання основного капіталу / Т. М. Старицький. // Агроінком. – 2005. – № 7 – С. 56-60.
7. Фінанси підприємств: підручник / [А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін.; кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін]. – [5-те вид., перероб. та допов.] – К. : КНЕУ, 2005. – 547 с.

# АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРИ ПРИЙНЯТТІ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ З УРАХУВАННЯМ ВПЛИВУ ЧИННИКІВ РИЗИКУ

*Анотація.* Розглянуто особливості аналізу релевантної інформації при прийнятті інвестиційних управлінських рішень з врахуванням впливу чинників ризику, пов'язаних з реалізацією інвестиційних проектів, представлено характеристику методів оцінювання впливу ризиків на очікувані результати проектів інвестування та запропоновано моделі визначення очікуваних результатів інвестиційних проектів з врахуванням ризиків їх реалізації.

*Ключові слова:* релевантність, управлінські рішення, ризику, інвестиційні проекти

Zagorodnyi A., Partyn G., Jasinska A.

## ANALYSIS OF MANAGEMENT INFORMATION RELEVANT INVESTMENT DECISION -MAKING CONSIDERING THE IMPACT RISK FACTORS

*Summary.* Analysis of the peculiarities of relevant information in making investment management decisions with regard to the impact of risk factors, connected with investment projects, representing the characteristic methods of evaluating the impact of risks on the expected results of investment projects the models and determine outcomes of investment projects taking into account the risks of implementation.

*Keywords:* relevance, manager's decisions, risk, investment projects.

### 1. Вступ

Інвестиційні управлінські рішення пов'язані з розв'язанням проблем щодо вибору і реалізації інвестиційних проектів. Характерною особливістю інвестиційних управлінських рішень є високий рівень ризику, зумовлений значною вартістю і тривалістю реалізації інвестиційних проектів. Водночас, динамічні зміни ринкового середовища, глобалізація та загострення рівня конкуренції, активне розроблення і впровадження у всі сфери господарської діяльності інновацій і скорочення їх життєвого циклу зумовлюють необхідність вдосконалення методики формування та оцінювання релевантної інформації при прийнятті управлінських рішень та основі врахування впливу на результати діяльності різноманітних чинників ризику.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми оцінювання інвестиційних проектів, формування інвестиційного потенціалу та економічної діагностики інвестиційних ризиків підприємств відображено у працях М. В. Афанасьєва, Г. В. Білоконенко [1], В. К. Галіцина, О. П. Сулова, Ю. О. Кубрушко [2], С. Ф. Голова [3], І. В. Кривов'язюк [4], А. Є. Воронкова [5], Ю. І. Стадницького, А. В. Симак [8], Г. О. Швиданенко, О. І. Олексюк [9] та інших. Однак питання аналізу релевантної інформації щодо реалізації інвестиційних проектів

за умов підвищення рівня підприємницького ризику потребують подальших наукових досліджень. Врахування результатів такого аналізу при здійсненні інвестиційної діяльності підприємств дає можливість підвищити дохідність, рентабельність, ліквідність та фінансову стійкість підприємств, а відтак і його конкурентоспроможність на ринку.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті і постановка завдання полягає у розкритті особливостей основних методів аналізу релевантної інформації при прийнятті інвестиційних управлінських рішень з врахуванням впливу чинників ризику на реалізацію інвестиційних проектів.

### 4. Виклад основного матеріалу

У процесі управління господарською діяльністю керівники підприємства приймають різноманітні управлінські рішення. Процес прийняття управлінського рішення має включати: визначення проблеми і постановку завдань; визначення можливих альтернативних варіантів дій; встановлення кількісних і якісних критеріїв для порівняння альтернативних рішень; підготовку даних для оцінювання альтернатив; опрацювання і аналіз даних; оцінку альтернатив за обраними критеріями та вибір найкращого варіанта рішень; розроблення конкретних рекомендацій щодо реалізації прийнятого ва-

ріанта рішення; аналіз результатів реалізації рішення.

На кожному з етапів прийняття рішення потрібна певна інформація. Ця інформація мусить бути повною, своєчасною, неупередженою і релевантною. Релевантними є дані які:

1) мають різне значення для різних альтернатив і можуть вплинути на прийняття рішення (тобто для різних рішень релевантні дані є різними);

2) стосуються певного майбутнього рішення, тобто витрат за таким рішенням можна уникнути при виборі однієї з альтернатив.

Приймаючи управлінські рішення необхідно реалізувати релевантну інформацію, тобто інформацію щодо додаткових витрат та вигод, пов'язаних з реалізацією цих рішень. Показники, на які прийняте управлінське рішення не впливає вважають нерелевантними. Зокрема, нерелевантними є вичерпані витрати, які підприємство зазнало раніше (у минулому). Такі витрати не можна змінити, тому вони не впливають на майбутнє рішення. Нерелевантними є також майбутні витрати, значення яких буде однаковим за будь-якого обраного альтернативного варіанта рішення. Отже, релевантний підхід до прийняття інвестиційних рішень має полягати у визначенні й аналізі релевантної інформації. Не існує єдиного правила для поділу даних на релевантні і нерелевантні. Такий поділ здійснюють у процесі детального аналізу кожного конкретного управлінського рішення.

Рішення щодо обсягу і структури інвестицій приймають у процесі бюджетування інвестиційної діяльності підприємства. Бюджетування інвестицій підприємства має здійснюватися за такими основними етапами [6, с. 207]:

- визначення необхідності і напрямів інвестиційної діяльності;
- відбір для реалізації інвестиційних проектів;
- калькулювання витрат і доходів, пов'язаних з реалізацією цих проектів;
- оцінювання відібраних інвестиційних проектів;
- складання зведеного бюджету капітальних інвестицій підприємства;
- переоцінювання прийнятих інвестиційних проектів з метою оптимізації структури капітальних інвестицій.

Необхідною умовою відбору інвестиційних проектів є відшкодування інвестицій за рахунок економії витрат або додаткового прибутку внаслідок створення додаткових виробничих потужностей.

Оцінювання ефективності інвестиційних проектів здійснюють на основі спеціальних методів. Виділяють такі основні групи методів оціню-

вання інвестиційних проектів:

- методи, що ґрунтуються на дисконтуванні грошових потоків, зокрема, чистої теперішньої вартості проекту (NPV), індексу дохідності проекту (PI), внутрішньої норми прибутковості (IRR), дисконтованого періоду окупності (DBP), модифікованої внутрішньої норми прибутковості (MIRR) проекту;

- методи, які не враховують зміну вартості грошей у часі, до яких належать: метод терміну окупності (PBP), облікової норми прибутковості (ARR), аналізу безбитковості проекту.

Реалізація будь-якого інвестиційного проекту пов'язана зі зміною грошових потоків підприємства, рівня його ліквідності, обсягів доходу і прибутку, значення яких у значній мірі залежать від впливу різноманітних непередбачуваних чинників. Тому менеджерам, приймаючи інвестиційні рішення, необхідно враховувати вплив чинників ризику на релевантну управлінську інформацію та визначати очікувані результати проекту.

Відомо, що рівень ризиковості інвестиційного проекту пропорційно залежить від періоду його окупності. Через це, щоб знизити ризик, інвестори вибирають для реалізації проекти з найменшим значенням періоду окупності. Окрім цього, щоб компенсувати можливі додаткові витрати, зумовлені впливом чинників ризику на реалізацію проекту, підвищують значення норми дохідності на вкладений капітал. Фахівці зазначають, що не варто також інвестувати кошти в проекти, реалізація яких може бути пов'язана зі значними для інвесторів втратами інвестиційних ресурсів, а відтак і значним погіршенням його фінансово-економічного стану на ринку.

Для оцінювання впливу чинників ризику на реалізацію інвестиційних проектів можна використовувати такі основні методи:

- аналіз чутливості інвестиційного проекту до зміни його параметрів, внаслідок дії окремих чинників ризику;
- визначення прогнозованих результатів реалізації інвестиційного проекту при очікуваних альтернативних варіантах розвитку подій та побудова дерева рішень;
- моделювання сукупного впливу певної комбінації чинників ризику на очікувані результати проекту із застосуванням методу Монте-Карло.

При аналізі чутливості інвестиційного проекту до дії чинників ризику насамперед, обчислюють його теперішню вартість (NPV) і внутрішню норму дохідності (IRR) та визначають на скільки відсотків можуть змінитися обсяги інвестицій у проект, залишкова вартість об'єкта інвестування, ціна і обсяг реалізації продукції та середньозважена вартість капіталу підприємства, щоб проект залишався інвестиційно привабливим (табл. 1).

## Основні показники оцінювання чутливості інвестиційного проекту до впливу чинників ризиків

| Показники   | Економічний зміст показників   | Формули обчислення                         | Умовні позначення   |
|---|--|--|---|
| Чутливість інвестиційного проекту до зміни обсягів інвестицій у цей проект                            | На скільки відсотків може зрости початкова сума інвестицій у проект, щоб він залишався ефективним для підприємства   | $\frac{NPV}{I} \times 100$                 | NPV – чиста теперішня вартість проекту;<br>I – початкова сума інвестицій у проект;                        |
| Чутливість проекту до зміни залишкової вартості об'єкта інвестування                                  | На скільки відсотків може зменшитися залишкова вартість об'єкта інвестування щоб проект залишався ефективним   | $\frac{NPV}{B_{зал.}} \times 100$          | $B_{зал.}$ – залишкова вартість об'єкта інвестування;   |
| Чутливість проекту до зміни доходу від його реалізації внаслідок зниження (ціни реалізації продукції) | На скільки відсотків може знизитися дохід від реалізації продукції внаслідок зниження ціни одиниці реалізованої продукції, щоб проект залишався ефективним | $\frac{NPV}{ДСД} \times 100$               | ДСД – дисконтова на сума доходу від реалізації продукції за проектом;                                     |
| Чутливість проекту до зміни обсягу реалізації продукції в натуральних одиницях                        | На скільки відсотків може зменшитися обсяг реалізації продукції за проектом в натуральних одиницях, щоб цей проект залишався ефективним                    | $\frac{NPV}{ДСД - ДВВ_{змін.}} \times 100$ | $ДВВ_{змін.}$ – дисконтова на сума змінних витрат за період реалізації проекту;                           |
| Чутливість проекту до зміни середньозваженої вартості капіталу підприємства                           | На скільки відсотків може зрости середньозважена вартість капіталу підприємства, щоб проект залишався ефективним   | IRR – WACC                                 | IRR – внутрішня норма дохідності проекту, %;<br>WACC – середньозважена вартість капіталу підприємства, %; |

Приймаючи інвестиційне управлінське рішення, доцільно також прогнозувати альтернативні варіанти розвитку подій у майбутньому зумовлені дією чинників ризику та їхній вплив на зміну чистої теперішньої вартості проекту. Для цього, насамперед, слід дослідити ймовірність настання і-того варіанту події (наприклад, ймовірність досягнення максимального, мінімального чи середнього обсягу реалізації продукції) та обчислити суму чистої теперішньої вартості проекту при кожному і-тому варіанті події ( $NPV_i$ ). Відтак, очікувану суму чистої теперішньої вартості проекту з врахуванням альтернативних варіантів розвитку подій, зумовлених під впливом чинників ризику, можна обчислити за формулою (1):

$$P(NPV) = \sum_{i=1}^n NPV_i \times \lambda_i, \quad (1)$$

де  $P(NPV)$  – очікувана сума чистої теперішньої вартості проекту з врахуванням альтернативних варіантів розвитку подій під впливом чинників ризику;

$n$  – кількість і-тих варіантів настання подій;

$NPV_i$  – чиста теперішня вартість проекту при і-тому варіанті розвитку подій;

$\lambda_i$  – ймовірність настання і-того варіанту розвитку подій.

Очевидно, що варто реалізувати лише ті проекти, за якими  $P(NPV) \geq 0$ . При порівнянні декількох інвестиційних проектів, для реалізації слід відібрати той, у якого сума чистої теперішньої вартості найвища.

У разі якщо необхідно прийняти декілька взаємопов'язаних рішень щодо певного інвестиційного проекту, доцільно побудувати дерево рішень. Дерево рішень є комбінацією дій і результатів за кожним з можливих варіантів реалізації інвестиційного проекту (рис. 1).

Побудова дерева рішень дає змогу визначити значення очікуваних результатів з врахуванням ймовірності настання певного варіанта розвитку подій у підприємницькому середовищі і вибрати той, який для підприємства є оптимальним.

Моделювання впливу комбінацій чинників ризиків на результати реалізації інвестиційного проекту можна здійснювати на основі використання методу Монте-Карло. Для цього виділяють основні змінні (чинники), які можуть мати відчутний вплив на ефективність реалізації інвестиційного проекту. До таких змінних можна віднести:

Здійснення  
інвестиції  
на певну суму

| Варіанти реалізації інвестиційного проекту | Можливі значення дисконтованої суми вартісного вираження результату (маржинального доходу, прибутку) з врахуванням настання подій під впливом факторів ризику | Імовірність настання подій | Очікувані результати від реалізації проекту |
|--|---|----------------------------|---|
| Варіант 1                                  | $P_{11}$  | $\lambda_{11}$             | $P_{11} \times \lambda_{11}$                |
|  | $P_{12}$  | $\lambda_{12}$             | $P_{12} \times \lambda_{12}$                |
| Разом:                                     |   |                            |   |
| Варіант 2                                  | $P_{21}$  | $\lambda_{21}$             | $P_{21} \times \lambda_{21}$                |
|  | $P_{22}$  | $\lambda_{22}$             | $P_{22} \times \lambda_{22}$                |
|  | $P_{23}$  | $\lambda_{23}$             | $P_{23} \times \lambda_{23}$                |
| Разом:                                     |   |                            |   |
| Варіант 3                                  | $P_{31}$  | $\lambda_{31}$             | $P_{31} \times \lambda_{31}$                |
|  | $P_{32}$  | $\lambda_{32}$             | $P_{32} \times \lambda_{32}$                |
|  | $P_{33}$  | $\lambda_{33}$             | $P_{33} \times \lambda_{33}$                |
|  | Разом:  |                            |   |

**Рис. 1. Дерево рішень для визначення очікуваних результатів інвестиційного проекту з врахуванням чинників ризику**

чинники ринкового середовища, зокрема обсяг ринку, темпи розвитку ринку, частка підприємства на ринку, ціна реалізації продукції; інвестиційні чинники (обсяги інвестицій у проект, залишкова вартість об'єкта інвестування); виробничі чинники (обсяг змінних і постійних виробничих витрат на етапі експлуатації проекту, рівень оподаткування, період корисної експлуатації проекту). Далі встановлюють характер взаємозв'язків між змінними й окремими показниками реалізації проекту. На наступному етапі визначають розподіл ймовірності настання певних значень змінних величин та кожному із цих значень присвоюють спектр довільних чисел. Вибираючи довільне число для будь-якої змінної, визначають очікувані показники реалізації проекту.

Кожен із зазначених методів оцінювання впливу чинників ризику на реалізацію інвестиційних проектів має певні переваги і недоліки. Так, метод аналізу чутливості інвестиційного проекту є простим для практичного використання, однак не дає змоги оцінити вплив сукупності чинників ризику на ефективність проекту. Метод прогнозування результатів реалізації інвестиційного проекту при альтернативних варіантах розвитку подій забезпечує можливість побудови дерева управлінських рішень і визначення варіанту інвестування, збалансованого за дохідністю і ризиком. Однак, цей метод вимагає значної кількості вихідної даних щодо розподілу ймовірності настання альтернативних варіантів подій за етапами реалізації проекту. Тому його застосовують для оцінювання невеликих за обсягом інвестицій проектів. Моделювання на основі методу Монте-Карло забезпечує визначення сукупного впливу певної комбінації чинників ризику на очікувані результати проекту, однак цей метод пов'язаний зі значним обсягом

математичних розрахунків.

## 5. Висновки

Використовуючи наведені вище методи і моделі аналізу релевантної інформації щодо реалізації інвестиційних проектів за умов невизначеності і ризику, можна передбачити значення очікуваних результатів, оцінити ймовірність настання значних збитків та втрат, зумовлених впливом чинників ризику, а відтак розробити заходи для зменшення їхнього рівня. Це дасть можливість підприємству збільшити дохідність і рентабельність інвестиційної діяльності, підвищити ліквідність і фінансову стійкість на ринку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Афанасьєв М. В. Економічна діагностика: навчально-методичний посібник / М. В. Афанасьєв., Г. В. Білоконенко. – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2007. – 296 с.
2. Кривов'язюк І. В. Економічна діагностика підприємства: теорія, методологія та практика застосування: монографія / І. В. Кривов'язюк – Луцьк: "Надтир'я", 2007. – 260 с.
3. Діагностика стану підприємства: теорія і практика: монографія / [за заг. ред. проф. А. Є. Воронкова]. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2006. – 448 с.
4. Партин Г. О. Управлінський облік: навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – [2-ге вид. випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія / Г. О. Партин – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.
6. Стадницький Ю. І. Обґрунтування вибору оптимальних інвестиційних рішень: аспекти простору, якості та часу / Ю. І. Стадницький,

А. В. Симак // Вісник Нац. ун-ту "Львів. Політехніка". – Л.: Вид-во Нац. ун-ту "Львів. Політехніка", 2007. - № 580. Логістика. – С. 133-140.

7. Швиданенко Г. О. Сучасна технологія

діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства: монографія / Г. О. Швиданенко, О. І. Олексюк. – К. : КНЕУ, 2002. – 192 с.

УДК: 631.16:65.012.12

Запорожан О. М.

## МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОЇ СФЕРИ

*Анотація.* Розглянуто поняття аналізу фінансового стану підприємства: мету, інформаційне забезпечення, завдання та види. Проаналізовано існуючі методики та системи показників, розкрито власне бачення.

*Ключові слова:* фінансовий стан, підприємство, фінансовий аналіз, фінансова звітність, господарська діяльність

Zaporozhan O.

## METHODS OF ANALYSIS OF FINANCIAL STATE ENTERPRISES AGRICULTURE

*Summary.* In the article the notion of analyzing the financial condition of the enterprise: the purpose, information, tasks and types. Existing methods and systems of indicators, reveals their own vision.

*Keywords:* financial condition, business, financial analysis, financial reporting, economic activity.

### 1. Вступ

Становлення та розвиток в Україні ринкової інфраструктури в умовах економічної нестабільності відчутно змінюють середовище функціонування підприємств, а також впливають на зміст їхньої діяльності. Економічне зростання в Україні безпосередньо пов'язане з поліпшенням фінансового стану суб'єктів господарювання всіх форм власності у всіх сферах діяльності.

### 2. Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питанню аналізу фінансового стану підприємства приділяється увага вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: І. Т. Балабанові, М. Н. Крейдяної, В. П. Привалова, Н. О. Русак, К. В. Измайлова, Г. О. Швиденко, В. О. Подольська, І. О. Бланк, Г. В. Савицької.

### 3. Мета статті і постановка завдань

Теоретичне дослідження та практичне обґрунтування оптимальної методики проведення аналізу фінансового стану підприємства, як основного джерела формування капіталу.

Важливе місце в економічному підйомі нашої держави належить стабілізації та розвитку підприємств аграрної сфери. На жаль, на сьогодні переважна більшість аграрних підприємств України має незадовільну структуру капіталу та відчуває гостру нестачу обігових коштів. При своєчасній

діагностиці та впровадженні невідкладних радикальних заходів такі підприємства мають шанс на стабілізацію власного фінансового становища – підвищення рівня фінансової стійкості та прибутковості, рентабельності. Забезпечити стабільність фінансового становища аграрних підприємств можливо при умові постійного моніторингу фінансового становища. Саме цим визначається актуальність даного дослідження.

В своїх працях вітчизняні та зарубіжні науковці поділяють аналіз фінансового стану підприємства на комплексний і поглиблений, на поточну дату та на перспективу. Ми вважаємо за доцільне дослідити та проаналізувати необхідність узагальненої і водночас поглибленої моделі проведення аналізу фінансового стану підприємства.

### 4. Виклад основного матеріалу

А. І. Ковальов та В. П. Привалов метою аналізу фінансового стану підприємства вважають не лише визначення та оцінку фінансового стану підприємства, але й збір інформації для проведення роботи, що спрямована на його покращення [1, с. 123-128]. На їхню думку, методика аналізу фінансового стану підприємства складається з наступних етапів:

- попередньої оцінки фінансового стану підприємства, що проводиться на основі дослідження



та співставлення показників фінансової звітності, та дозволяє зробити висновки щодо наявності майна у підприємства, джерел його формування та фінансових результатів. Даний етап аналізу проводиться за допомогою розрахунків коефіцієнтів за певний період часу та їх динамічного співставлення, що дає змогу виявити позитивні чи негативні зміни;

- детальний аналіз фінансового стану підприємства за допомогою оцінки майнового положення та структури власного капіталу підприємства, аналіз фінансового стану підприємства: оцінка ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості та рентабельності;

- аналіз фінансового стану підприємства: загальний аналіз та оцінка фінансового стану та змін за звітний період;

- аналіз фінансових результатів діяльності підприємства.

Г.В. Савицька вважає фінансовий аналіз складовою частиною комплексного аналізу господарської діяльності підприємства, що проводиться в наступній послідовності [2, с. 23-26]:

- аналіз формування та розміщення капіталу (власного і позикового) і ефективності його використання. Проводиться шляхом аналізу наявності, структури і динаміки майна підприємства та джерел його формування (вертикальний і горизонтальний аналіз балансу), а також розрахунку коефіцієнтів рентабельності й обіговості капіталу;

- аналіз основних фондів, матеріальних та трудових ресурсів, який проводиться на підставі розрахунків показників фондівіддачі, матеріаловіддачі, трудомісткості та їх факторного аналізу;

- аналіз маркетингової діяльності, котрий полягає у вивченні платоспроможного попиту на продукцію, ринків збуту, обґрунтуванні планів виробництва і реалізації, оцінці конкурентноздатності продукції і вишукуванні резервів підвищення їх рівня;

- аналіз виробництва продукції, її собівартості і реалізації проводиться шляхом аналізу динаміки обсягів виробництва і реалізації продукції, аналізу асортименту, структури і якості продукції; факторного аналізу витрат на виробництво та реалізацію;

- аналіз фінансових результатів діяльності підприємства проводиться на підставі факторного аналізу складу і динаміки балансового прибутку, рівня відпускних цін, рентабельності підприємства та резервів збільшення прибутку і рентабельності;

- аналіз фінансового стану підприємства проводиться на основі аналізу фінансової структури балансу (співвідношення власного та залученого капіталу, необоротних та оборотних активів), аналізу забезпеченості підприємства власними оборотними коштами, визначення типу фінансової ситуації, розрахунку показників платоспроможності підприємства.

Метою проведення аналізу фінансового стану підприємства є надання повної та правдивої інформації користувачам про фінансово-господарську діяльність досліджуваного підприємства. Відповідно, залежно від джерел отримання інформації та від класифікації користувачів, фінансовий

аналіз поділяють на внутрішній та зовнішній.

Основними завданнями проведення аналізу фінансового стану підприємства є:

- дослідження поточного стану та ефективності використання майна підприємства;
- об'єктивна оцінка стану ліквідності та платоспроможності підприємства;
- об'єктивна оцінка стану фінансової стійкості;
- аналіз ділової активності;
- дослідження рівня прибутковості та рентабельності.

Зовнішній фінансовий аналіз підприємства орієнтовано на: інвесторів, банківські установи, державні органи статистики, урядовим та податковим органам, страховим компаніям та податковим інспекціям. Джерелом інформації є публічна звітність підприємства. Недоліком зовнішнього фінансового аналізу є обмеженість інформації про діяльність підприємства, і, як наслідок – неможливість повноцінно розкрити всі причини успішності або невдач господарюючого суб'єкта [3, с. 53-55].

Внутрішній фінансовий аналіз підприємства орієнтовано на керівництво підприємства.

Проведення аналізу фінансового стану підприємства передбачає використання фінансової звітності підприємства [3, с.33-34]:

- баланс (форма 1) – звіт, який відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, зокрема його активи, зобов'язання та власний капітал;

- звіт про фінансові результати (форма 2) – звіт, що відображає доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства;

- звіт про рух грошових коштів (форма 3) – звіт, в якому відображається надходження та видаток грошових коштів у результаті здійснення господарської діяльності;

- звіт про власний капітал (форма 4) – звіт що відображає зміни власного капіталу підприємства на протязі звітного періоду;

- примітки до фінансових звітів (форма 5) – звіт, що відображає пояснення на основі додаткових показників статей фінансових звітів.

Залежно від цілей фінансовий аналіз поділяють на наступні види:

- експрес аналіз;
- комплексна діагностика фінансового стану.

В нашій статті ми розглядаємо другий вид фінансового аналізу господарської діяльності підприємства.

Не варто забувати, що правильність прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства залежить, в першу чергу, від правильності і точності отриманої інформації. Тому ми пропонуємо проводити аналіз фінансового стану наступним чином:

1. Аналіз фінансового стану підприємства має проводитись раз у пів року – за результатами фінансової звітності на звітну дату. Таким чином, керівництво зможе проконтролювати динаміку показників та запобігти фінансовим кризам.

2. Для виявлення тенденцій (позитивної або

негативної зміни) результати поточного аналізу одразу рекомендовано порівнювати з аналогічними результатами попереднього періоду.

3. Розрахунки проводяться за наступними блоками показників [сформовано автором на основі літературних джерел 1, 2, 3, 4]:

*Блок 1. Аналіз майнового стану:*

I. Загальна оцінка стану майна на початок та на кінець досліджуваного періоду:

Усього майна:

1. Основні засоби та інші необоротні активи, (тис грн) у % до майна.

2. Оборотні активи, (тис грн) у % до майна, з них:

2.1. Матеріальні оборотні кошти, (тис грн) у % до оборотних коштів.

2.2. Грошові кошти та їх еквіваленти і поточні фінансові інвестиції (тис грн) у % до оборотних активів.

II. Аналіз структури майна:

Майно:

- необоротні активи

- оборотні активи

1.1. Запаси і затрати

1.2. Дебіторська заборгованість

1.3. Грошові кошти та їх еквіваленти і поточні фінансові інвестиції

III. Аналіз модифікації виробничого потенціалу, у % до майна:

1. Основні засоби

2. Виробничі запаси

3. Незавершене виробництво

4. Виробничий потенціал, грн

IV. Розрахунок фінансових коефіцієнтів:

- частка основних засобів у валюті балансу;

- коефіцієнт зносу основних засобів;

- коефіцієнт оновлення основних засобів;

- коефіцієнт вибуття основних засобів;

- коефіцієнт мобільності активів;

- коефіцієнт реальної вартості і запасів у валюті балансу;

- коефіцієнт співвідношення активів.

*Блок 2. Аналіз фінансової стійкості підприємства:*

I. Аналіз початкових показників

1. Джерела власних коштів

2. Необоротні активи

3. Наявність власних оборотних коштів

4. Довгострокові кредити і позикові кошти

5. Наявність власних і довгострокових позикових джерел коштів для формування запасів і витрат

6. Короткострокові кредити і позикові кошти (поточні зобов'язання)

7. Загальна величина основних джерел коштів для формування запасів

8. Загальна величина запасів

9. Надлишок або нестача власних оборотних коштів

10. Надлишок або нестача власних оборотних коштів і довгострокових позикових коштів для формування запасів

11. Надлишок або нестача загальної величи-

ни основних джерел коштів для формування запасів

12. Розрахунок тривимірного показника типу фінансової стійкості

*Примітка:*

За результатами тривимірного показника, можливі наступні варіанти типів фінансової стійкості:

(1,1,1) – абсолютна стійкість фінансового стану;

(0,1,1) – нормальна стійкість фінансового стану;

(0,0,1) – нестійкий фінансовий стан;

(0,0,0) – кризовий фінансовий стан.

III. Розрахунок фінансових коефіцієнтів:

- автономії;

- концентрації позикового капіталу;

- фінансової залежності;

- заборгованості;

- фінансування;

- забезпеченості оборотних активів;

- забезпеченості запасів;

- забезпеченості товарів;

- маневрування;

- довготермінового залучення коштів;

- інвестування;

- маневреності власного оборотного капіталу;

- фінансової стійкості;

- короткострокової заборгованості.

IV. Оцінка запасу фінансової стійкості, проводиться шляхом розрахунку наступних показників:

1. Чистий дохід (виручка) від реалізації за мінусом ПДВ та акцизного збору, тис грн.

2. Собівартість реалізованої продукції, тис грн.

3. Валовий прибуток, тис грн.

4. Сума умовно-постійних витрат, тис грн.

5. Сума умовно-змінних витрат, тис грн.

6. Сума маржинального доходу, тис грн.

7. Поріг рентабельності, тис грн.

8. Запас фінансової стійкості, тис грн.

*Примітка:*

- маржинальний дохід становить суму валового прибутку та постійних витрат;

- поріг рентабельності становить частку постійних витрат у собівартості продукції та питомої ваги маржинального доходу;

- запас фінансової стійкості становить різницю чистого доходу (виручки) від реалізації продукції та порогу рентабельності.

*Блок 3. Аналіз ліквідності та платоспроможності.*

I. Аналіз початкових показників:

1. Найбільш ліквідні активи:

- грошові кошти та їх еквіваленти;

- короткострокові фінансові вкладення.

2. Середньоліквідні активи:

- дебіторська заборгованість;

- інші активи;

- витрати майбутніх періодів.

3. Низьколіквідні активи:

- запаси.

4. Важколіквідні активи:

- підсумок розділу I „Необоротні активи” фінансової звітності ф. 1 „Баланс”

5. Поточні зобов'язання за розрахунками:

- кредиторська заборгованість підприємства товарного і не товарного характеру;

- поточні зобов'язання;

- забезпечення майбутніх виплат і платежів.

6. Короткострокові кредити банків і позики:

- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями та короткострокові кредити банків.

7. Довгострокові зобов'язання:

- довгострокові зобов'язання;

- забезпечення наступних виплат і платежів;

- доходи майбутніх періодів.

8. Постійні пасиви:

- власний капітал підприємства.

II. Визначення ліквідності балансу за наступним рівнянням:

$$A_1 \geq P_1; A_2 \geq P_2; A_3 \geq P_3; A_4 \leq P_4.$$

III. Розрахунок фінансових коефіцієнтів:

- коефіцієнт абсолютної ліквідності;

- коефіцієнт термінової ліквідності;

- коефіцієнт загальної ліквідності;

- коефіцієнт ліквідності запасів;

- коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках;

- коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості;

- коефіцієнт мобільності активів;

- коефіцієнт співвідношення активів.

*Блок 4. Аналіз ділової активності підприємства*

I. Аналіз стану початкових показників:

- чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- середній розмір капіталу;

- середній розмір власного капіталу;

- середній розмір дебіторської заборгованості;

- середній розмір запасів;

- середній розмір кредиторської заборгованості;

- чистий прибуток;

- власний капітал.

II. Розрахунок фінансових коефіцієнтів:

- коефіцієнт трансформації;

- оборотність оборотних активів;

- оборотність дебіторської заборгованості;

- оборотність запасів;

- тривалість операційного циклу;

- тривалість фінансового циклу;

- період окупності капіталу;

- оборотність власного капіталу;

- фондвіддача;

- коефіцієнт сталості економічного росту.

*Блок 5. Аналіз прибутковості та рентабель-*

*ності підприємства:*

- валовий прибуток;

- прибуток від операційної діяльності;

- прибуток від звичайної діяльності до оподаткування;

- прибуток від звичайної діяльності після оподаткування;

- прибуток від інвестиційної діяльності;

- нерозподілений прибуток;

- рентабельність витрат;

- рентабельність інвестиційних проектів;

- рентабельність реалізації (продажу);

- рентабельність основних засобів;

- рентабельність оборотних активів;

- рентабельність виробничої діяльності;

- рентабельність виробничих ресурсів;

- рентабельність трудових ресурсів;

- рентабельність всіх ресурсів;

- рентабельність капіталу;

- рентабельність майна;

- рентабельність власного оборотного капіталу;

- рентабельність авансового капіталу.

*Блок 6. Формування висновків та рекомендацій.*

Як бачимо, в основу нашої моделі покладено комплексність та систематичність проведення самої процедури аналізу фінансового стану підприємства. Аналіз проводиться за тематичними блоками. При відборі показників до тематичних блоків було враховано те, що їх система повинна забезпечити можливість проведення повного дослідження, а також використання даної системи повинно відповідати прикладним цілям.

## 5. Висновки

Проведене дослідження показало, що при аналізі фінансового стану підприємства більшість вітчизняних науковці рекомендують використовувати окремі поодинокі методики, що значно зменшує точність отриманих розрахункових результатів. Запропонована методика об'єднує в собі різні формалізовані методи та інструменти, а її практичне використання сприятиме зменшенню фінансових ризиків та стабільності власного капіталу.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ковалев В. В. Финансовый анализ [Текст] / В. В. Ковалев, В. П. Привалов. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 512 с.

2. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668 с.

3. Подольська В. О. Фінансовий аналіз [Текст] / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.

4. Дєєва Н. М. Фінансовий аналіз / Н. М. Дєєва, О. І. Дедіков, – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.

# ОБҐРУНТУВАННЯ МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація.* Розглянуто відмінності вітчизняного і зарубіжного обліку витрат, проведено порівняльний аналіз нормативного методу обліку витрат та методу "стандарт-кост" та обґрунтовано метод обліку витрат, який сприятиме підвищенню ефективності діяльності вітчизняних промислових підприємств.

**Ключові слова:** облік витрат, стандарт-костинг, нормативний метод обліку витрат.

Zelikman V., Sokol's'ka R., Got'ko O.

## BACKGROUND OF ACCOUNTING COSTS IN TERMS OF NATIONAL INDUSTRIAL ENTERPRISES

*Annotation.* The article examines differences between domestic and foreign expenses accounting, the comparative analysis of normative method of expenses accounting and standard-cost method is conducted and the method of expenses accounting which will further the increasing of domestic industrial enterprise operation efficiency is substantiated.

**Keywords:** expenses accounting, normative method of expenses accounting, and standard-cost method.

### 1. Вступ

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. Тому в системі управління підприємством одним з головних процесів є облік, аналіз та контроль витрат господарської діяльності загалом і за видами, цілями, періодами понесення. Слід також зазначити, що розвиток економічних відносин, значне розширення зовнішньоекономічних зв'язків висувають нові вимоги до побудови бухгалтерського обліку в Україні, зокрема, до обліку витрат.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Але варто зауважити, що на сьогоднішній день фахівці не дійшли згоди щодо класифікації та використання методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Аналіз зарубіжних літературних джерел свідчить про розширення меж застосованих методів калькулювання [1, 2]. Також слід звернути увагу на те, що в сучасній літературі з питань обліку деякі з наведених методів можуть зустрічатися дещо під іншими назвами, оскільки сучасні тлумачення методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості продукції є збірними з підручників з фінансового та управлінського обліку.

Сучасний стан економічних відносин в Україні вимагає серйозного вивчення та застосування багатьох фундаментальних положень, що діють у країнах з розвинутою ринковою економікою. Це передбачає подальше дослідження проблем інтеграції вітчизняної системи обліку з міжнародною, що обумовлене таким поняттям, як гармонізація обліку. Разом з тим, конкретний перегляд системи регламентації бухгалтерської діяльності в

Україні, приведення її у відповідність до міжнародних правил повинні поєднуватися з максимальним використанням національного досвіду, збереженням вітчизняних методів, інструментів та методичних рішень, які не тільки не суперечать світовій практиці, але й збагачують її [3].

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою цієї роботи є вибір та обґрунтування методу обліку витрат в умовах діяльності вітчизняних промислових підприємств на основі дослідження міжнародних стандартів з обліку витрат, а також методів обліку витрат, що застосовуються у вітчизняній та зарубіжній практиці.

### 4. Виклад основного матеріалу

Міжнародні стандарти обліку являють собою документи, які визначають загальний підхід до складання фінансової звітності та пропонують варіанти обліку окремих статей або операцій підприємств. Ці стандарти набувають щораз більшого значення як найзручніший засіб упорядкування обміну бухгалтерською інформацією між підприємствами різних країн [4].

Вітчизняне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [5] розроблене відповідно до міжнародних стандартів. Хоча окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності, немає, питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку: МСБО 1 "Подання фінансових звітів", МСБО 2 "Запаси", МСБО 16 "Основні засоби", МСБО 23 "Витрати на позики" та ін. [6].

Визначення витрат, наведене у національ-

них Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, майже повністю відповідає поняттю витрат, яке наведено у Міжнародних стандартах фінансової звітності. Так, зокрема, у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів витрати розглядаються як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, наслідком чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного в виплатами учасникам [7].

Порівняння умов визнання витрат, наведених у П(С)БО 16 "Витрати" [5] та у Міжнародних стандартах фінансової звітності [6], наведено в табл. 1.

емства від знецінення запасів, псування цінностей, сума фінансових санкцій тощо).

Проте, класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції, визначати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції – залежно від їх призначення та місця виникнення.

Під калькулюванням у вітчизняній практиці обліку розуміють спосіб обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг. Розрізняють калькуляції планові (використовують як вихідні дані при встановленні ціни), кошторисні

Таблиця 1

**Умови визнання витрат згідно з П(С)БО 16 та Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів**

| П(С)БО 16 "Витрати"  | Концептуальна основа подання та складання фінансових звітів   |
|--|---|
| Відбувається зменшення активів або зменшення зобов'язань (п.5)   | Виникає зменшення економічних вигод, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п.94)  |
| Витрати можуть бути достовірно визначені (п.6)   | Зменшення економічних вигод можна достовірно визначити (п.94)   |
| Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для дотримання якого вони були здійснені (п.7)  | Витрати виконуються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від статей (п.95)   |
| Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом декількох періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (п.8) | Якщо очікується виникнення економічних вигод протягом кількох облікових періодів і їх зв'язок з доходом може бути визначений тільки в широких межах, витрати визнаються на основі процедур систематичного та раціонального розподілу (п.96) |
|  | Визначаються негайно, коли видатки не надають майбутніх економічних вигод або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив у балансі (п.97)                             |
|  | Витрати визнаються також у Звіті про прибутки та збитки в тих випадках, коли виникають зобов'язання без визначення активу, як у випадку виникнення зобов'язань щодо гарантії продукції (п.98)   |

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є найбільш важливими ознаками їх класифікації. У вітчизняній практиці витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами [8]:

- матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара);
- оплата праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства);

- відрахування на соціальні заходи (охоплюють відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування);

- амортизація основних фондів і нематеріальних активів (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів);

- інші операційні витрати (вартість робіт та послуг сторонніх підприємств, сума податків та зборів, крім податків на прибуток, втрати підприємств

(стосуються нових видів продукції) та нормативні. Зазначені калькуляції є попередніми, оскільки їх розробляють до початку виробництва продукції. Калькуляції, що складаються за даними бухгалтерського обліку та відображають фактичні витрати, належать до звітних [9].

Необхідно зазначити, що перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно і залежать від багатьох факторів. Таким чином, підприємства самостійно обирають метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

У теперішній час на вітчизняних підприємствах найчастіше використовуються такі методи калькулювання фактичної собівартості продукції, як попередільний, позамовний, нормативний. При цьому попередільний та позамовний методи калькулювання дозволяють скласти тільки звітну калькуляцію, а нормативний метод, який полягає в попередньому встановленні норм витрат на вироб-

ництво і обчисленні нормативної собівартості готової продукції, дозволяє складати попередню нормативну калькуляцію, що дає змогу контролювати витрати. Згідно з нормативним методом будь-які відхилення від встановлених норм відображаються у бухгалтерському обліку з подальшим їх списанням на собівартість продукції або на винних осіб.

Застосування нормативного методу вимагає надзвичайно чіткого та оперативного нормування витрат з метою точного та своєчасного визначення фактичної собівартості виготовленої продукції. Але, як показує аналіз роботи вітчизняних промислових підприємств, як правило, система розробки нормативів та планування собівартості продукції на підприємстві налагоджена неефективно, через що планові витрати за статтями калькуляції є подекуди надзвичайно заниженими. Плановий відділ, який відповідає за розробку та поновлення нормативів, несвоєчасно отримує інформацію про зміни цін. Внаслідок цього підприємство не має змоги заздалегідь попередити виникнення відхилень, що зумовлює суттєву різницю між плановою та фактичною собівартістю продукції, а, отже, фактично унеможливує процес контролю та управління витратами.

На відміну від нормативного методу калькулювання витрат поширена за кордоном система "стандарт-кост" [7, 10] дає змогу оперативно конт-

- суворе попереднє нормування витрат, тобто складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів за окремими статтями витрат до початку звітної періоду;

- здійснення окремого обліку та контролю витрат на виробництво за чинними нормами та відхиленнями від норм за місцями їх виникнення і за центрами відповідальності;

- систематичне узагальнення відхилень від норм з метою використання інформації про відхилення для оперативного усунення негативних явищ у виробничому процесі.

До суттєвих відмінностей системи "стандарт-кост" від нормативного методу калькулювання собівартості належать такі ознаки [11]:

- за системою "стандарт-кост" не здійснюється відокремлений облік змін норм витрат, оскільки вони встановлюються на тривалий період і переглядаються тільки в разі істотних змін в технології виробництва або законодавстві;

- при системі "стандарт-кост" має місце використання різних норм витрат за їх видами, в тому числі таких, які важко здійснити – так званих «ідеальних норм»;

- облік відхилення від норм при системі "стандарт-кост" здійснюється на окремих рахунках за кожною статтею витрат;

Таблиця 2

#### Порівняльна характеристика нормативного методу та системи "стандарт-кост"

| Операція                                | "Стандарт-кост"  | Нормативний метод   |
|---|--|---|
| Регламентация                           | Не регламентується і не має єдиної методики стандартизації та ведення обліку                                 | Регламентувався до переведення обліку на національні стандарти                              |
| Перегляд існуючих норм                  | Не переглядають  | Періодично уточнюються  |
| Розробка норм                           | Норми жорсткі, напружені, "ідеальні"   | Дуже часто норми завищені   |
| Облік зміни норм                        | Поточний облік не здійснюється   | Поточний облік здійснюється з огляду на причини та винних                                   |
| Документування відхилень                | Не документуються, відображаються на спеціальних рахунках  | Документуються, вводяться в систему бухгалтерського обліку                                  |
| Облік відхилень                         | Списуються на фінансовий результат   | Списуються на собівартість або винних   |
| Урахування суттєвості відхилень         | Несуттєві відхилення не враховуються   | Враховуються усі відхилення   |
| Обчислення собівартості                 | За основу беруть стандартну собівартість, оскільки всі відхилення відображаються у фінансовому результаті    | Фактичну собівартість обчислюють як суму нормативної собівартості та відхилень від норм     |
| Бухгалтерський облік витрат             | За дебетом рахунку "Виробництво" накопичуються витрати за встановленими стандартами з нормативних документів | За дебетом рахунку "Виробництво" накопичуються фактичні витрати з бухгалтерських документів |
| Облік відхилень адміністративних витрат | Списують на собівартість у межах кошторису, решту – на фінансовий результат                                  | Списують у межах фактичних витрат, відхилення – на собівартість                             |

ролювати та регулювати витрати на підприємстві шляхом їх передбачення та попереднього визначення можливих результатів, які планується одержати.

Система "стандарт-кост" за багатьма ознаками аналогічна нормативному методу калькулювання собівартості, проте має деякі характерні особливості [11]:

- накопичення відхилень від норм витрат протягом звітної періоду на відповідальних рахунках з метою їх подальшого списання на фінансовий результат (на відміну від вітчизняного нормативного методу, при застосуванні якого відхилення від норм списуються на собівартість готової продукції, або на винних осіб).

Порівняльний аналіз нормативного методу

та системи "стандарт-кост" наведений у табл. 2.

Отже, як показує порівняльний аналіз, переваги системи обліку витрат "стандарт-кост" над нормативним методом є достатньо суттєвими. Найсамперед слід зазначити, що головним завданням цієї системи є недопущення відхилень від норм. При цьому калькуляція фактичної собівартості продукції, що виготовляється, не залежить від часу фактичних записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Підсумування витрат по особовому рахунку конкретного виду готової продукції немає, проте в будь-який час можна визначити його собівартість. Цьому сприяють планово розроблені технологія виробництва продукції та науково розраховані і своєчасно поновлені норми всіх можливих витрат на її виготовлення.

На основі цих встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислити собівартість одиниці готової продукції для встановлення ціни, а також скласти звіт про результат виробництва та реалізації продукції з подальшим визначенням фінансового результату, що планує отримати підприємство. Якщо внаслідок непередбачуваних обставин виникають відхилення, вони не матимуть впливу на собівартість продукції, на їх суму відкоригують фінансовий результат [12].

#### **5. Висновки**

Таким чином, впровадження системи обліку "стандарт-кост" в комплексі з ефективним налагодженням роботи планового відділу дасть змогу раціоналізувати виробничу діяльність промислових підприємств України. Наступним етапом наукових досліджень є розробка методики оцінки ефективності впровадження системи "стандарт-кост", а також аналіз впливу системи обліку витрат на фінансові результати діяльності підприємства.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика* / А. Апчерч; [пер. с англ.; под ред.

Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

2. Аткінсон Э. *Управленческий учет* / [Э. Аткінсон, Р. Банкер, Р. Каплан и др] [пер. с англ. – 3-е изд.] – М. : Вильямс, 2007. – 878 с.

3. Білоусов І. І. *Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції* / І. І. Білоусов // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2006. – № 9. – С. 3-5.

4. Голов С. Ф. *Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. практич. посіб.* / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" / Верховна Рада України : офіційний веб-сайт // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України: офіційний веб-сайт // [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

7. Велш Глен А. *Основи фінансового обліку* / [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач] / А. Глен Велш, Г. Данієл Шорт. – К. : Основи, 1999. – 943 с.

8. Голов С. Ф. *Фінансовий облік* / С. Ф. Голов – К. : Лібра, 2005. – 490 с.

9. *Производство и себестоимость продукции: [практическое руководство]*. – К. : Библиотека "Баланс", 2006. – 205 с.

10. Друри К. *Управленческий и производственный учет: учебник* / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.

11. Сльозко Т. В. *Методи обліку витрат "стандарт-кост" і нормативний: історія та сучасність* / Т. В. Сльозко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2007. – № 9. – С. 3-8.

12. Марені Т. *Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції* / Т. Марені // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2006. – № 12. – С. 19-25.

# ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РЕМОНТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЙОГО ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ

*Анотація* Розглянуто особливості документального оформлення обліку ремонтів на підприємствах водопостачання, обґрунтовано необхідність його удосконалення, запропоновано доповнення до «Акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих, модернізованих об'єктів основних засобів», розроблено додаток до нього та групувальну відомість вартості ремонтів за період.

*Ключові слова:* основні засоби, надання послуг, виробничі потужності, ремонт, реконструкція, модернізація.

Zima G., Samburska N.

## THE PECULIARITIES OF THE RENNOVATION ACCOUTING AT THE ENTERPRISES OF WATER SUPPLY AND THE ELABORATION OF ITS REPORTING

*Summary.* The peculiarities of rennovation accounting papers at the Water Supply Enterprises are Considered, the necessity of its elaboration is substantiated, additions to the "Act of Acceptance of rennovated, reconstructed and modernized objects of the main means" are suggested, appendix to this Act and grouping report of renovation expenses for the stipulated period are developed.

*Keywords:* fixed assets, services, production capacity, repair, reconstruction, modernization.

### 1. Вступ

Особливістю використання основних засобів водопровідних підприємств є безперервність їх роботи та налагоджена взаємодія між окремими підрозділами. Цей зв'язок утворює тісну інфраструктуру на підприємствах водопостачання, на яких система надання послуг населенню у вигляді збору, очищення і розподілення води має постійний і інтенсивний характер, пов'язаний з використанням виробничих потужностей і зумовлений високим попитом на створювані послуги.

### 2. Мета статті і постановка завдань

Під час проведення ремонту на підприємствах водопостачання **проблемою** є складання первинної документації обліку ремонтів для підвищення аналітичності обліку і подальшого складання статистичної, фінансової і податкової звітності.

У зв'язку з цим, нами було поставлено **завдання** – обґрунтувати необхідність підвищення інформативності обліку з відображення ремонтів на підприємствах водопостачання за допомогою первинних документів.

### 3. Виклад основного матеріалу

Методика обліку основних засобів за останні роки змінювалась багато разів, а первинні документи,

які є підтвердженням здійснення ремонтів, залишилися без змін (наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352 [3]).

Ремонти основних засобів на підприємствах водопостачання мають свої особливості. Тому типова форма ОЗ-2 вимагає змін та доповнень.

На практиці цю проблему вирішують по-різному. Пристосовують типову форму до сучасних вимог і галузевих особливостей, тобто доповнюють необхідними елементами. При цьому в неї вносять тільки ті показники, які самостійно розробляє підприємство. Або додатково оформляють до типової форми додаток у вигляді окремого первинного документу.

Враховуючи нещодавні зміни у зв'язку з введенням Податкового кодексу України та з огляду на недоліки, які існують у фінансовому обліку, нами запропоновано до типової форми ОЗ-2 «Акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» внести деякі доповнення.

Практика застосування цієї форми вимагає виокремити графу в титульній частині «Орендований чи взятий у лізинг» об'єкт основних засобів із зазначенням дати та номерак документу.



| Номер документу | Дата складання | Відповідальний за збереження основних засобів | Основний засіб орендований чи взятий у лізинг |                 | Основний засіб куплений чи отриманий безоплатно |
|-----------------|----------------|---|---|-----------------|---|
|                 |                |   | дата  | номер документу |   |
|                 |                |   |   |                 |   |

**Акт**

**приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів**

| Цех, відділ, дільниця, лінія | Дг<br>Рахунок, суб рахунок, код ана літичного рахунку | Кт<br>Рахунок, суб рахунок, код ана літичного рахунку | Сума                                    |                                      | Витрати, що збільшують балансову вартість (податковий облік понад 10% балансової вартості) | Витрати на підтримання об'єктів (податковий облік менше ніж 10% балансової вартості) | Шифр інвентарний |
|------------------------------|---|---|---|--------------------------------------|--|--|------------------|
|                              |   |   | Витрати за надані послуги (рахунок 685) | Витрати матеріалів (рахунки запасів) |  |  |                  |
| 1                            | 3   | 4   | 5                                       | 6                                    | 7  | 8  | 9                |
|                              |   |   |   |                                      |  |  |                  |

**Рис.1. Удосконалений Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ОЗ-2**

Для відображення валових витрат у обліку з метою оподаткування окремо зазначати у титульній частині «Основний засіб придбаний чи отриманий безоплатно».

З метою полегшення ведення аналітичного обліку та складання Декларації про оподаткування прибутку підприємств ввести графи, які будуть відображати витрати, що збільшують балансову вартість об'єкта обліку з метою оподаткування (понад 10% балансової вартості) і витрати на підтримання об'єктів у робочому стані (менше ніж 10% балансової вартості).

На рис. 1 відображено удосконалений нами Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ОЗ-2.

У випадку, якщо ремонт основних засобів здійснюється підрядною організацією, то на підприємство водопостачання подається Акт приймання-передачі виконаних робіт за формою КБ-2в та Довідка про виконані роботи за формою КБ-3. Запропонований нами акт допоможе наочна підтвердити суми за проведеннями *Дт 151(2)... Кт 685* та *Дт 151(2)... Кт 20, 22, а*, отже, підвищить аналітичність обліку.

За Правилами технічної експлуатації систем водопостачання та каналізації населених пунктів України [2] документи, які підтверджують здійснення ремонтних робіт мають бути або в архіві, або в технічному відділі підприємства.

У разі виникнення необхідності проведення переоцінки чи перевірки запропонований нами нижче додаток до типової форми ОЗ-2 «Акт формування вартості ремонтів основних засобів» може бути підтвердженням достовірності вартості ремонтів (рис. 2). Для цього у документі було виокремлено чотири розділи. Перші два та частково четвертий призначені для підвищення аналітичності

показників за елементами витрат у фінансовому обліку, а третій та частина четвертого – в обліку з метою оподаткування. Крім того, останній розділ надасть можливість простежити за змінами вартості незавершеного будівництва та ремонтів об'єктів основних засобів у разі їх переоцінки.

У балансі, примітках до річної фінансової звітності (розділ III «Капітальні інвестиції») та «Звіті про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)» за формою 11-ОЗ інформація про ремонт не деталізується. Аналітичних даних потребують наступні звіти.

У рядках 080 «Дооцінка незавершеного будівництва» та 090 «Уцінка незавершеного будівництва» Звіту про власний капітал наводять дані, які відображають збільшення/зменшення додаткового капіталу внаслідок дооцінки/уцінки незавершеного будівництва. Заповнюється за рахунками 423, 746, 975 з урахуванням зменшення (збільшення) корисності. У рядку 270 «Інші зміни в капіталі» наводять дані про безоплатно отримані основні засоби.

Запропоновані нами удосконалення акту ОЗ-2 полегшать роботу з відображення інформації щодо безоплатно отриманих основних засобів, інвестицій в них та ремонт об'єктів основних засобів, а розділ IV Відомості вартості ремонтів вже матиме згруповану інформацію про переоцінку незавершеного будівництва.

Ця ж відомість може бути використана для відображення капітальних інвестицій та витрат на поточні ремонти у звіті «Про основні показники діяльності підприємства» за формою 1 – підприємство та «Звіті про капітальні інвестиції» за формою 2-інвестиції (квартальна, річна). Згідно з Інструкціями щодо їх заповнення [4, 5] бухгалтер має виокремити та відобразити інформацію за певними розділами.

підприємство, організація  
Ідентифікаційний  
код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Додаток до типової форми N O3-2  
Затверджена  
наказом Міністерства України  
від \_\_\_\_\_ р. № \_\_\_\_\_  
Код за УКУД \_\_\_\_\_  
" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

**Акт формування вартості ремонтів основних засобів**

|                 |                |                                  |
|-----------------|----------------|----------------------------------|
| Номер документа | Дата складання | Відповідальний за складання акту |
|                 |                |                                  |

повне найменування об'єкта

вид проведених ремонтів (реконструкція, технічне переозброєння, ППР, інше)

| №        | Показник, грн                                   | Сума | Документ підстава |       |      |
|----------|---|------|-------------------|-------|------|
|          |   |      | назва             | номер | дата |
| <b>I</b> | <b>Складові витрат</b>                          |      |                   |       |      |
| 1        | Сума, сплачена будівельно-монтажній організації |      |                   |       |      |
| 2        | Витрачено матеріалів (за видами)                |      |                   |       |      |
| 2.1      |   |      |                   |       |      |
| 2.2      |   |      |                   |       |      |
| 2.3      |   |      |                   |       |      |
| 2.4      |   |      |                   |       |      |
| 3        | Сума ввізного мита                              |      |                   |       |      |
| 4        | Суми непрямих податків                          |      |                   |       |      |
| 4.1.     | Податок на додану вартість                      |      |                   |       |      |
| 4.2.     |   |      |                   |       |      |
| 4.3.     | Інші  |      |                   |       |      |
| 5        | Витрати на страхування ризиків доставки         |      |                   |       |      |
| 6        | Витрати на установку, монтаж, налагодження      |      |                   |       |      |
| 6.1      | Оплата послуг сторонніх організацій             |      |                   |       |      |
| 6.2      | Оплата праці власних робітників                 |      |                   |       |      |
| 6.3.     | Нарахування на заробітну плату                  |      |                   |       |      |
| 6.4.     | Вартість проектних робіт                        |      |                   |       |      |
| 7        | Інші витрати за видами:                         |      |                   |       |      |
| 7.1      | Простої техніки                                 |      |                   |       |      |
| 7.2      | Амортизація техніки, обладнання.                |      |                   |       |      |
| 7.3      |   |      |                   |       |      |
|          | Загальна вартість станом на _____ р.            |      |                   |       |      |

| II   | Джерела проведення ремонтів | Сума | Номер документа | Назва документа (договір, чек, бухгалтерська довідка і ін.) | Дата документа | Відсоток у загальній вартості |
|------|-----------------------------|------|-----------------|---|----------------|-------------------------------|
| 1    | Власні кошти                |      |                 |   |                |                               |
| 2    | Кредит банку                |      |                 |   |                |                               |
| 3    | Державне фінансування       |      |                 |   |                |                               |
| 3.1. | - з державного бюджету      |      |                 |   |                |                               |
| 3.2. | - місцевих бюджетів         |      |                 |   |                |                               |
| 4    | Інші джерела в тому числі:  |      |                 |   |                |                               |
| 4.1  | - інвестиції                |      |                 |   |                |                               |
| 4.2  | - лізинг                    |      |                 |   |                |                               |
| 4.3. |                             |      |                 |   |                |                               |
| 5    | Загальна сума               |      |                 |   |                |                               |

| III. Валові витрати у сумі                          | грн | коп |
|---|-----|-----|
| Збільшують валові витрати поточного періоду         |     |     |
| Збільшують балансову вартість групи (вказати групу) |     |     |
| Не є валовими витратами підприємства                |     |     |

Склав \_\_\_\_\_ посада \_\_\_\_\_ підпис \_\_\_\_\_ прізвище, ініціали \_\_\_\_\_  
Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ посада \_\_\_\_\_ підпис \_\_\_\_\_ прізвище, ініціали \_\_\_\_\_

Зворотня сторона додатку до форми № O3-2

| IV. Переоцінка капітальних інвестицій |          |            |                                       |  |                      |                  |                |  |
|---------------------------------------|----------|------------|---------------------------------------|--|----------------------|------------------|----------------|--|
| Дата                                  | Підстава | Сума (+,-) | Справедлива вартість після переоцінки | Підпис                                   |                      | Податковий облік |                |  |
|                                       |          |            |                                       | відповідального за проведення переоцінки | головного бухгалтера | Валові доходи    | Валові витрати | Балансова вартість (+, - об'єкта чи групи) |
|                                       |          |            |                                       |  |                      |                  |                |  |
|                                       |          |            |                                       |  |                      |                  |                |  |
|                                       |          |            |                                       |  |                      |                  |                |  |
|                                       |          |            |                                       |  |                      |                  |                |  |

**Рис. 2. Додаток до типової форми O3-2 – Акт формування вартості ремонтів основних засобів**

підприємство, організація  
Ідентифікаційний  
код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Відомість вартості ремонтів за \_\_\_\_\_

|   |   | Номер документу | Дата складання         | Відповідальний за складання акту |             |
|---|---|-----------------|------------------------|----------------------------------|-------------|
| № з/п   | Показник, грн                                   | Реконструкція   | Технічне переоснащення | Планово-попереджувальні роботи   | Всього, грн |
| <b>I. Складові витрат, грн</b>                      |   |                 |                        |                                  |             |
| 1   | Сума, сплачена будівельно-монтажній організації |                 |                        |                                  |             |
| 2   | Витрачено матеріалів (за видами)                |                 |                        |                                  |             |
| 2.1   |   |                 |                        |                                  |             |
| 2.2   |   |                 |                        |                                  |             |
| 2.3   |   |                 |                        |                                  |             |
| 2.4   |   |                 |                        |                                  |             |
| 3   | Сума ввізного мита                              |                 |                        |                                  |             |
| 4   | Суми непрямих податків                          |                 |                        |                                  |             |
| 4.1   | Податок на додану вартість                      |                 |                        |                                  |             |
| 4.2   |   |                 |                        |                                  |             |
| 4.3   | Інші  |                 |                        |                                  |             |
| 5   | Витрати на страхування ризиків доставки         |                 |                        |                                  |             |
| 6   | Витрати на установку, монтаж, налагодження      |                 |                        |                                  |             |
| 6.1   | Оплата послуг сторонніх організацій             |                 |                        |                                  |             |
| 6.2   | Оплата праці власних робітників                 |                 |                        |                                  |             |
| 6.3   | Нарахування на заробітну плату                  |                 |                        |                                  |             |
| 6.4   | Вартість проектних робіт                        |                 |                        |                                  |             |
| 7   | Інші витрати за видами:                         |                 |                        |                                  |             |
| 7.1   | Простої техніки                                 |                 |                        |                                  |             |
| 7.2   | Амортизація техніки, обладнання.                |                 |                        |                                  |             |
| 7.3   |   |                 |                        |                                  |             |
| Загальна вартість станом на _____ р.                |   |                 |                        |                                  |             |
| <b>II. Джерела проведення ремонтів</b>              |   |                 |                        |                                  |             |
| 1   | Власні кошти                                    |                 |                        |                                  |             |
| 2   | Кредит банку                                    |                 |                        |                                  |             |
| 3   | Державне фінансування                           |                 |                        |                                  |             |
| 3.1.  | - з державного бюджету                          |                 |                        |                                  |             |
| 3.2.  | - місцевих бюджетів                             |                 |                        |                                  |             |
| 4   | Інші джерела в тому числі:                      |                 |                        |                                  |             |
| 4.1   | -інвестиції                                     |                 |                        |                                  |             |
| 4.2   | - лізинг  |                 |                        |                                  |             |
| 4.3.  |   |                 |                        |                                  |             |
| Загальна сума                                       |   |                 |                        |                                  |             |
| <b>III Валові витрати</b>                           |   |                 |                        |                                  |             |
| Збільшують валові витрати поточного періоду         |   |                 |                        |                                  |             |
| Збільшують балансову вартість групи (вказати групу) |   |                 |                        |                                  |             |
| Не є валовими витратами підприємства                |   |                 |                        |                                  |             |
| Разом   |   |                 |                        |                                  |             |
| <b>IV Переоцінка капітальних інвестицій</b>         |   |                 |                        |                                  |             |
| 1   | Сума переоцінки (дооцінка (+), уцінка (-)       |                 |                        |                                  |             |
| 2   | Справедлива вартість після переоцінки           |                 |                        |                                  |             |
| Податковий облік                                    |   |                 |                        |                                  |             |
| 3   | Валові доходи                                   |                 |                        |                                  |             |
| 4   | Валові витрати                                  |                 |                        |                                  |             |
| 5   | Балансова вартість об'єкта після переоцінки     |                 |                        |                                  |             |
| <b>Всього, грн</b>                                  |   |                 |                        |                                  |             |
| Склав   |   |                 |                        |                                  |             |

|                    |        |        |                    |
|--------------------|--------|--------|--------------------|
|                    | _____  | _____  | _____              |
|                    | посада | підпис | прізвище; ініціали |
| Головний бухгалтер | _____  | _____  | _____              |
|                    | посада | підпис | прізвище; ініціали |

Рис. 3. Групувальна відомість вартості ремонтів за звітний період

Відомість вартості ремонтів може бути використана для заповнення III розділу «Капітальні інвестиції за окремими видами матеріальних активів» «Звіту про капітальні інвестиції».

Для заповнення II розділу цього звіту «Капітальні інвестиції за джерелами фінансування» та розділу IV «Інвестиції в основний капітал за видами економічної діяльності» призначено розділ II «Джерела проведення ремонтів» «Відомості вартості ремонтів».

Зважаючи на те, що було прийнято Податковий кодекс України підприємствам водопостачання необхідно буде відображати у податковій звітності окремі показники [1].

Введені нами графи 7 «Витрати, що збільшують балансову вартість (податковий облік понад 10% балансової вартості)» і 8 «Витрати на підтримання об'єктів (податковий облік менше ніж 10% балансової вартості)» до Акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих, модернізованих об'єктів основних засобів призначені для відображення вартості ремонтів у Декларації про оподаткування прибутку підприємств [6] (зараз це додаток К1/1 та рядок 04.10 «Витрати на поліпшення основних засобів та нафтових свердловин» Декларації про оподаткування прибутку підприємств).

У Відомості вартості ремонтів також наводиться інформація про включення/не включення основних засобів до складу відповідної групи, яка має бути обов'язково опрацьована працівниками бухгалтерії.

Загальна сума ремонтів та ПДВ визначена у додатку до акту ОЗ-2 та у Відомості вартості ремонтів підлягають відображенню в Декларації про податок на додану вартість [7] у відповідних рядках:

✓ «Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з ПДВ на митній території України товарів (послуг) та основних засобів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20 % та нульовою ставкою»;

✓ «Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без ПДВ на митній території України товарів (послуг) та основних засобів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20 % та нульовою ставкою»;

✓ «Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з ПДВ вітчизняних товарів (послуг) та основних засобів, імпорт товарів та отримання від нерезидентів на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності...»;

✓ «Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без ПДВ вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидентів на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності...».

#### 4. Висновки

Запропонований нами удосконалений «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих, модернізованих об'єктів основних засобів» та додаток до нього «Акт формування вартості ремонтів» підвищать інформативність та аналітичність обліку, а «Відомість вартості ремонтів» забезпечить та прискорить складання статистичної та податкової звітності по ремонту практично без додаткових вибірок. Зазначені нововведення не потребують додаткових коштів для їх впровадження.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України / Україна. Верховна Рада [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>

2. Правила технічної експлуатації систем водопостачання та каналізації населених пунктів України / Україна. Державний комітет по житлово-комунальному господарству [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>

3. Про затвердження типових форм первинного обліку / Україна. Міністерство статистики України. Наказ № 352 від 29.12.95 [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>

4. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень зі структурної статистики №1 – підприємництво (річна), №1 – підприємництво (квартальна) / Україна. Державний комітет статистики. Наказ від 27.08.2007 № 321 [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

5. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 2 – інвестиції (річна) "Капітальні інвестиції" та № 2 - інвестиції (квартальна) "Капітальні інвестиції" / Україна. Державний комітет статистики. Наказ від 10.11.2008 № 436 [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

6. Порядок складання декларації з податку на прибуток / Україна. Державна податкова адміністрація. Наказ №143 від 23.03.03 р. [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.ligazakon.ua>

7. Порядок заповнення та надання податкової декларації з ПДВ / Україна. Державна податкова адміністрація. Наказ від 30.05.97 р. [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

## АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯННОГО ТА ЗАРУБІЖНОГО ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

*Анотація.* У статті проаналізовано підходи вітчизняної та зарубіжної практик оцінювання нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

*Ключові слова:* нематеріальні активи, оцінка, бухгалтерський облік, фінансова звітність

Zymovets O.

## ANALYSIS OF NATIONAL AND INTERNATIONAL APPROACHES TO EVALUATION OF INTANGIBLE ASSETS

*Annotation.* The approaches in domestic and foreign practices on the evaluation of intangible assets for accounting purposes and financial reporting.

*Keywords:* intangible assets, valuation, accounting, financial statements.

### 1. Вступ

Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку та відображення у звітності активів підприємств визначають всебічне осмислення і введення в практику обліку нового виду активів – нематеріальних. Дана категорія певною мірою є новою для господарської практики України, а також маловивченою і не до кінця розробленою. Але, не дивлячись на це, в реальному житті зустрічатися з ними доводиться все частіше: в результаті повсякденного використання комп'ютерних програм, розвитку науки і техніки виникає необхідність у правовому оформленні та бухгалтерському обліку прав на корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг тощо.

За умов насиченості ринку різноманітними товарами підприємство-виробник повинно вдосконалювати можливості пропозиції, просування та реалізації своїх товарів або послуг. Дієвим інструментом конкуренції у цьому разі може бути використання нематеріальних активів. Наприклад, володіння ліцензією надає її власникові виключне право використання певного технічного досягнення, а тому забезпечує йому відповідні конкурентні переваги. Зареєстроване походження товару завжди гарантує споживачу особливі, елітарні, а іноді унікальні, властивості товару, що також підвищує конкурентоспроможність останнього. Отже, дана категорія є новою для господарської практики України, а також маловивченою і не до кінця розробленою, а тому залишається актуальною для дослідження.

Нематеріальні активи є особливим видом капітальних вкладень. Їхня цінність полягає в тому, що вони слугують довгостроково та приносять економічні вигоди користувачу. Ці засоби не мають фізичної форми, проте їх вартісна оцінка матеріальна. Їх цінність полягає у довгострокових пра-

вах чи перевагах, які вони надають своєму власникові. Відтак необхідною умовою успішного функціонування будь-якого підприємства в ринковій економіці є ефективне використання його власних нематеріальних активів.

Термін “нематеріальні активи” має багато визначень, що пов'язано з бухгалтерською, юридичною та податковою сферами діяльності. Однак такі визначення є специфічними в залежності від їх призначення. Для належної інтерпретації нематеріальних активів обліковцю необхідно визначити цільове призначення даного активу з врахуванням думки інших спеціалістів (юристів, аналітиків, управлінців, експертів з різних галузей тощо). Більшість аналітиків при історичному дослідженні плутають поняття “нематеріальні активи” з такими поняттями, як “нематеріальні фактори”, “елементи”, “впливи”, “умови”, “ресурси” тощо, які не є тотожними. До явищ, які не можуть бути визначені як нематеріальні активи, але які вважаються нематеріальними факторами або факторами нематеріального впливу, належать: ринкова вага, рентабельність, відсутність здатності до управління, регулюючий (або такий, що знаходиться під захистом) стан, монопольний стан (або наявність перепон для вступу на ринок), ринковий потенціал, тайна майстерності, спадковість або довговічність, конкурентні переваги, термін використання, унікальність, ліквідність, контроль, що набувається за правом власності).

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженню питання оцінки нематеріальних активів присвячено праці вітчизняних науковців: В. Д. Андрєєва, А. В. Алексєєвої, В. В. Бабича, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, А. М. Герасимовича, Н. І. Дорош, В. І. Єфіменко, В. П. Завгороднього, В. В. Сопка, Г. Г. Кірейцева,

Г. І. Олеховича, В. Г. Швеця, Л. С. Шатковської, В. Ф. Палія, О. А. Петрик та інших. Серед зарубіжних економістів слід відзначити Ж. Даума, Д. Кетлетта, А. Клінга, Б. Лева, Р. Рейли та інших.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є дослідження оцінки нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, обґрунтування наявної класифікації нематеріальних активів у зарубіжній і вітчизняній практиці та визначення підходів оцінювання нематеріальних активів.

### 4. Виклад основного матеріалу

Більшість аналітиків при історичному дослідженні плутають поняття “нематеріальні активи” з поняттями “нематеріальні фактори”, “елементи”, “впливи”, “умови”, “ресурси” тощо, які не є тотожними.

Аналіз економічної літератури вітчизняних науковців показує, що підходи авторів до розуміння існування нематеріальних активів в обліку пов'язане з відсутністю матеріальної форми їх втілення; можливістю отримання доходу для іншої користі від їх використання; використанням протягом тривалого періоду часу; особливим видом капітальних вкладень підприємства.

Більшість закордонних науковців наголошують, щоб нематеріальний актив існував з економічної та бухгалтерської точки зору, він повинен мати такі особливі характеристики: бути конкретно ідентифікованим або мати опис, що може бути впізнаним; мати юридичне існування та підлягати правовому захисту; бути об'єктом права приватної власності, яке може бути передано за законом; мати деякі наглядні докази або прояви свого існування (наприклад, контракт, ліцензію, реєстраційний документ, дискету, список клієнтів, комплект фінансових звітів тощо); повинен бути створений або ж виникати в ідентифікований момент часу або ж під час певної події; належати знищенню або ліквідації свого існування в ідентифікований момент часу або ж під час події.

Зміст нематеріальних активів полягає у купності прав підприємства розпоряджатися об'єктами інтелектуальної та промислової власності і переваг підприємства, у порівнянні з іншими суб'єктами підприємницької діяльності. Причому, трактування терміну “нематеріальні активи” не має єдиного визначення, але зводиться до того, що це ідентифікований немонетарний актив, що немає фізичної субстанції. Існування нематеріальних активів з економічної та бухгалтерської (оціночної) точки зору можливе при наявності певних критеріїв, зокрема: він повинен бути конкретно ідентифікованим або мати опис, що може бути впізнаним; мати юридичне існування та підлягати правовому захисту; бути об'єктом права приватної власності, яке може бути передано за законом; мати деякі вагомні докази або прояви свого існування; бути створений або ж виникати під час події; належати знищенню або ліквідації свого існування в ідентифікований момент часу. Економічні явища, що не витримують перевірку на наявність особливих характеристик, не можуть бути визнані та оцінені як нематеріальні активи.

У відповідності до п. 5 П(С)БО 8 нематеріальні активи поділяються на: права користування

природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщення тощо); права на комерційні позначення (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо); права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, “ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції тощо); авторське право та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо); інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Слід зазначити, що на відміну від українського законодавства, в якому облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами, за МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”, групи нематеріальних активів для цілей обліку не визначено. У стандарті перераховано лише параметри можливих нематеріальних активів, зокрема, комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, списки клієнтів, заставні на обслуговування прав, ліцензії, квоти на імпорту, привілеї, маркетингові права.

Однак, для цілей оцінки в обліку та аналізі розрізняють нематеріальне нерухоме (їх вартість витікає із вартості землі) та рухоме (їх вартість не витікає із вартості землі) майно. Дослідники визнають такий поділ важливою концепцією, оскільки активи, що належать до різних категорій майна, будуть мати в корні різні характеристики з точки зору їх оцінки та аналізу. Інша аудиторія дослідників вбачає такий поділ актуальним лише з точки зору бухгалтерських і юридичних розбіжностей, ніж з точки зору оцінки або економіки. Це пояснюється тим, що вірне віднесення нематеріального активу до категорії майнової належності впливає на прикладні задачі бухгалтерського обліку та права, як ведення переговорів, регулювання та ліцензування активів, визначення терміну корисного використання активу і ставок для нарахування амортизаційних відрахувань для цілей бухгалтерського обліку та обліку податку на прибуток, встановлення ставок на вартість майна та пільг щодо звільнення від сплати цього податку тощо.

Крім того, розрізняють класифікацію нематеріальних активів за їх життєдіяльним циклом (за МСФЗ 38): нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання (актив, який не має визначеної межі періоду, в якому очікується генерування чистих грошових доходів, що належать до обраного об'єкту) та нематеріальні активи з визначеним терміном корисного використання (кінцеве життя) (має кінцевий період дохідності).

Більшість авторів визначають загальноприйнятту класифікацію нематеріальних активів за категоріями з метою загальної їх ідентифікації. Критерій віднесення таких активів до певної групи зумовлений наявністю можливості застосування до них аналогічних методів оцінки: нематеріальні активи, пов'язані з маркетингом (товарні знаки,

фірмові назви, назви торгових марок, логотипи); нематеріальні активи, пов'язані з технологіями (патенти на технологічні процеси, патентні заявки, технічна документація, технічні ноу-хау); нематеріальні активи, пов'язані з творчою діяльністю (літературні твори, авторські права, музичні твори, видавничі та постановочні права, карти, гравюри); нематеріальні активи, пов'язані з обробкою даних (запатентоване програмне забезпечення комп'ютерів, авторські права на програмне забезпечення, автоматизовані бази даних, технологій інтегральних мікросхем); нематеріальні активи, пов'язані з інженерною діяльністю (промислові зразки, патенти на вироби, секрети виробництва, інженерні мапи та схеми, фірмова документація); нематеріальні активи, пов'язані з клієнтами (списки клієнтів, контракти з клієнтами, відносини з клієнтами, відкриті замовлення на постачання); нематеріальні активи, пов'язані з контрактами (вигідні поставки з постачальниками, ліцензійні угоди, договори франшизи, угода про відмову від конкуренції); нематеріальні активи, пов'язані з "людським капіталом" (робоча сила, що була набрана та вивчена, договори найму тощо); нематеріальні активи, пов'язані з гудвілом (гудвіл організації, гудвіл практики, особиста репутація спеціаліста тощо).

Слід зазначити, що деякі дослідники виокремлюють ще одну категорію нематеріальних активів, пов'язаних з інтелектуальною власністю. Об'єкти інтелектуальної власності мають усі характеристики економічного існування та економічної оцінки, що є в наявності і в інших нематеріальних активах. Однак завдяки своєму особливому статусу об'єкти інтелектуальної власності користуються особливим юридичним визнанням і правовим захистом. Об'єкти інтелектуальної власності створюються у результаті інтелектуальної або творчої діяльності людини. Така діяльність (хоча і не завжди планується) є конкретною та свідомою, і пов'язана з нею творчість може бути віднесена до конкретно встановлених осіб. У відповідності до загальноприйнятої класифікації інтелектуальна власність поділяється на творчу (наприклад, товарні знаки, авторські права, комп'ютерне програмне забезпечення) та інноваційну (патенти, промислові зразки, секрети виробництва).

У вітчизняній практиці нематеріальних активів чітко виведений концептуальний алгоритм щодо їх оцінки для цілей бухгалтерського обліку, зокрема: 1) нематеріальними активами є права на ті або інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти; 2) права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки з договорів (авторський договір, ліцензійний договір, договір закупівлі-продажу тощо), оскільки саме зі змісту договорів випливає, що підприємство набуває тих або інших прав і привілеїв. У цьому випадку дуже важливо, щоб у договорі були чітко визначені умови, при яких особа, що придбає ці права, може ними користуватися; 3) права, що зраховуються на баланс як необоротні нематеріальні активи – це тільки ті права, що забезпечують можливість одержання в майбутньому багатократною економічною вигодою.

Згідно П(С)БО 8, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тоді, коли його можна: використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів або наданні послуг, призначених для реалізації; обміняти на інші активи; використати на погашення заборгованості; розподілити між власниками підприємства; використувати у господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Підприємство може самостійно виготовляти нематеріальні активи або отримати їх в результаті розробки. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8, розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Створений на підприємстві в результаті розробки нематеріальний актив, відображається в балансі, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою даного активу.

Не визнаються активом, а належать до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію і переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю. Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від способу його одержання. Проте в будь-якому випадку у вартість нематеріального активу не включаються відсотки за кредит, який підприємство використовувало для його придбання (створення), і курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит завжди відображаються у складі фінансових витрат, а курсові різниці, що виникнуть при розрахунках за нематеріальний актив, – у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Професійні стандарти оцінки нематеріальних активів у зарубіжній практиці включають Єдині Стандарти Професійної Практики Оцінки (Uniform Standards of Professional Appraisal Practice). Найбільш поширеними є такі оцінки:

1. Справедлива (обґрунтована) ринкова вартість – визначена ціною, яку гіпотетичний покупець заплатить гіпотетичному продавцю за умови, що ні той, ні інший не мають жодного неналежного впливу на укладання угоди.

2. Справедлива (обгрунтована) вартість – ціна, що є справедливою винагородою для власника, який був вимушено обмежений в можливості економічного використання нематеріального активу при відсутності як добровільного покупця, так і добровільного продавця.

3. Ринкова вартість – найбільш вірогідна (можлива) ціна, що буде виручена за нематеріальний актив на конкурентно відкритому ринку при наявності усіх вимог, необхідних для здійснення справедливої угоди, включаючи ті вимоги, що як покупець, так і продавець, будучи добре обізнаним, і виходячи з того, що на ціну не здійснюють вплив будь-які неналежні стимули діють вибірково.

4. Вартість придбання – ціна, яку, як очікується, заплатити за нематеріальний актив конкретний покупець з врахуванням усіх та будь-яких унікальних вигод для цього активу для даного встановленого покупця.

5. Вартість при використанні – вартість нематеріального активу при конкретному виді його використання (який може відрізнятися від поточного використання нематеріального активу або його найкращого та найбільш ефективного використання).

6. Інвестиційна вартість (вартість для інвестора) – ціна нематеріального активу з врахуванням конкретної системи індивідуальних інвестиційних критеріїв.

7. Вартість для власника – ціна нематеріального активу для теперішнього власника з врахуванням поточного використання активу цих власником та його поточних ресурсів і можливостей для комерційної експлуатації даного нематеріального активу.

8. Страхова вартість – ціна страхових накопичень, необхідних для заміщення оцінюваного нематеріального активу іншим нематеріальним активом, що має співставлені корисність, функціональність та здатність приносити дохід.

9. Вартість займу – ціна, яку кредитор був би готовий представити під заставу у випадку, якби актив, що оцінюється, зміг би забезпечити займ.

10. Адвалорна вартість – ціна нематеріального активу для цілей податкового обкладання майна з врахуванням узаконених стандартів у конкретній податковій юрисдикції. Адвалорна вартість інколи (але не завжди) залежить від справедливої ринкової вартості.

Вибір відповідного стандарту вартості, очевидно, має безпосередній вплив на оціночну величину вартості. Найбільш ефективний та найкращий стандарт оцінки нематеріальних активів визначається, виходячи із чотирьох критеріїв: допустимість за законом, фізичні можливості, фінансова доцільність та максимальна вигідність. Процес оцінки нематеріальних активів використовується задля вироблення чітко обгрунтованої вартості нематеріальних активів певної категорії, за умови врахування усіх альтернативних даних.

Оцінка вартості нематеріальних активів в обліку проводиться з врахуванням трьох підходів: витратний підхід, ринковий підхід та дохідний підхід.

Витратний підхід – використовується при оцінці вартості нематеріальних активів у тому випадку, якщо неможливо знайти їм замітники, а

прибуток, що прогнозується, не є стабільним. Оцінюючи повний перелік витрат варто врахувати усі існуючі витрати, такі як праця, матеріали, витрачені на формування об'єкту нематеріального активу, собівартість науково-методичного забезпечення, індивідуалізації власної продукції, логотипу, ліцензії, сертифікату тощо.

Ринковий (порівняльний) підхід – застосовується у тому випадку, коли є достатньо розвинений ринок продажів оцінюваних нематеріальних активів. Даний підхід заснований на принципі ефективно функціонуючого ринку, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні рішення.

Дохідний підхід – використовується, як правило, при оцінці патентів і ліцензій, торгівельної марки, майнових прав. Цей метод заснований на розрахунку економічних вигод, пов'язаних з отриманням надприбутку на активи за рахунок використання нематеріальних активів.

У вітчизняній практиці законодавчо закріплений лише витратний підхід, що значно спотворює реальне оцінювання нематеріальних активів за умов функціонування ринкової економіки.

## 5. Висновки

Слід зазначити, що на відміну від української практики, закордонні аналітики та обліковці мають більше проблем щодо визнання нематеріальних активів, віднесення їх до певних груп і застосування методики оцінки. Це зумовлено потужною законодавчою системою та відкритістю фінансової звітності. Так, однакові за функціональним призначенням нематеріальні активи можуть бути віднесені до різних груп у залежності від мети оцінки, обліку й аналітичної обробки інформації про нематеріальні активи.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. Т. Білуха. – К. : Наука, 2000. – 692 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [6-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
4. Пантелійчук Л. Декілька слів про НМА та права інтелектуальної власності / Л. Пантелійчук // Облік, податки, аудит в Україні. – 2004. – № 5 (29). – С. 25 – 27.
5. International Accounting Standard 1 Disclosure of Accounting Policies // [www.iasplus.com/standard/ias01.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm).
6. International Accounting Standard 38 “Intangible Assets” // [www.iasplus.com/standard/ias38.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm).
7. Daum H. Intangible Assets and Value Creation / Juergen H. Daum. – 2002. – 444 p.
8. INTANGIBLE ASSETS: Measurement, Drivers, Usefulness. Article by Feng Gu and Baruch Lev // [www.pages.stern.nyu.edu/~blev/intangible-assets.doc](http://www.pages.stern.nyu.edu/~blev/intangible-assets.doc).



## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ ОБЛІКУ ВИБУТТЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

**Анотація.** Розглянуто питання особливостей обліку необоротних активів, утримуваних для продажу: виведення зі складу необоротних активів, відображення операцій реалізації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** основні засоби, необоротні активи, капітальний ремонт, реконструкція, модернізація

Zinkevich O.

## IMPROVEMENT OF METHODOICAL ASPECTS OF ACCOUNT OF LEAVING OF IRREVERSIBLE ASSETS

**Summary.** At the article the questions, dedicated to the differences of the fixed assets' accounting are researched. The methodic of the accounting of realization of the fixed assets is proposed.

**Keywords:** fixed assets, irreversible assets, capital repair, reconstruction, modernization.

### 1. Вступ

Основним засобом як головному елементу матеріально-технічної бази підприємства завжди приділяли значну увагу. З метою приведення нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідність до Міжнародних стандартів фінансової звітності було внесено ряд змін до чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] (далі – План рахунків), інших нормативних документів. Останні нововведення призвели до виникнення нових проблемних питань та невідповідностей вимог різних нормативних документів, зокрема з обліку реалізації основних засобів.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вивченням методики обліку основних засобів займалися такі вчені економісти, Ф. Ф. Бугинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, М. В. Кужельний, В. В. Сопко та ін. Питання обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, досліджували С. Хома [2], О. Вареник [3], П. Кузьмович [4]. Вплив визнання необоротних активів, утримуваних для продажу, на бухгалтерський та податковий облік досліджував О. Нікулін [5]. Незважаючи на значні досягнення і напрацювання, зміни у чинному законодавстві є причиною невирішеності ряду питань. Зокрема, вимагає вдосконалення чинна методика обліку реалізації основних засобів.

### 3. Мета статті і постановка завдань

Метою статті є узагальнення та удосконалення методичних аспектів обліку вибуття необоротних активів (зокрема, утримуваних для про-

дажу) в системі господарського обліку підприємства.

### 4. Виклад основного матеріалу

У процесі використання в господарській діяльності підприємств основні засоби іноді потребують удосконалення (капітальний ремонт, реконструкція, модернізація) або з'ясовується, що їх використання є недоцільним і, як наслідок, — консервація об'єктів (іноді тимчасова), списання (ліквідація) або реалізація.

У період консервації призупиняється процес нарахування амортизації, оскільки призупиняється отримання економічної вигоди від використання таких активів. На нашу думку, набагато простіше відслідковувати правильність і своєчасність нарахування амортизації, якщо такі об'єкти будуть виключені зі складу активів, відображених на рахунку 10 "Основні засоби". Для обліку балансової вартості таких основних засобів доцільним є використання рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи".

Інструкцією про застосування Плану рахунків [1] передбачено, що рахунок 18 призначено для обліку дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, для обліку активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також для обліку інших необоротних активів, які не знайшли безпосереднього відображення на інших рахунках обліку необоротних активів.

Вважаємо раціональним вести облік досліджуваних об'єктів саме на рахунку 18, оскільки

вилучення їх з господарського обігу є підставою для виключення таких активів зі складу об'єктів, що обліковуються на рахунку 10, але не є підставою для виключення зі складу необоротних активів, оскільки не втрачається їх економічна сутність (очікуваний (можливий) термін використання перевищує 12 місяців).

Рахунок 18 доцільно деталізувати шляхом доповнення Плану рахунків субрахунком 185 "Необоротні активи у поліпшенні та на консервації" з наступним тлумаченням змісту відображеної на них інформації у Інструкції про застосування Плану рахунків: "на субрахунку 185 "Необоротні активи у поліпшенні та на консервації" ведеться облік наявності об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, переданих на консервацію або тимчасово вилучених з участі у господарській діяльності для здійснення заходів щодо їх поліпшення".

По завершенні заходів із поліпшення основні засоби можуть бути повернуті до складу основних засобів, що використовуються в господарській діяльності, або, за рішенням керівництва, визнані такими, що призначені для подальшого продажу. Аналогічне рішення може бути прийняте щодо законсервованих об'єктів.

За таких умов методологія обліку названих активів повинна відповідати вимогам Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [6] (далі – ПСБО 27).

Відповідно до П(С)БО 27, сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції, складає групу вибуття.

П(С)БО 27 передбачає, що "...необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості. Необоротні активи, група вибуття, відчуження яких планується в інший спосіб, ніж продаж на дату балансу, не визнаються утримуваними для продажу" [6].

Інструкцією про застосування Плану рахунків для обліку, досліджуваних у статті, операцій передбачено використання таких субрахунків:

- 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу", на якому ведеться облік наявності та руху необоротних активів та

груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27;

- 680 "Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу", на якому ведеться облік визнаних, відповідно до П(С)БО 27 зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу;

- 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів", на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів, а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;

- 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів", на якому ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Необоротні активи при визнанні їх утримуваними для продажу відображаються за кредитом рахунків обліку необоротних активів (рахунок 10) і дебетом субрахунку 286.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [7] передбачають наступну кореспонденцію рахунків при відображенні господарської операції "Включено об'єкт основних засобів до групи вибуття":

- сума зносу об'єкта:

Дебет 131 "Знос основних засобів";

Кредит 10 "Основні засоби";

- сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю:

Дебет 949 "Інші витрати операційної діяльності";

Кредит 10 "Основні засоби";

- залишкова вартість об'єкта:

Дебет 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу";

Кредит 10 "Основні засоби".

Кореспонденції рахунків щодо реалізації таких об'єктів названий документ не містить.

Керуючись вимогами Інструкції про застосування Плану рахунків реалізація необоротних активів, утримуваних для продажу, повинна бути відображена таким чином:

- відображено дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу:

Дебет 680 „Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу”;

Кредит 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

- одночасно на суму ПДВ:

Дебет 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

Кредит 641 „Розрахунки за податками”;

- списано балансову вартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу:

Дебет 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів”;

Кредит 286 „Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”.

Слід зазначити, що листом „Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 „Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” Міністерства фінансів України від 25 липня 2008 року №31-34000-10-10/29072 вказано, що „...доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображаються за кредитом субрахунка 719 „Інші доходи від операційної діяльності” з наведенням у статті „Інші операційні доходи” (рядок 060) Звіту про фінансові результати (форма № 2 <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0397-99>), собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, відображається за дебетом субрахунка 949 „Інші витрати операційної діяльності” з наведенням у статті „Інші операційні витрати” (рядок 090) Звіту про фінансові результати (форма № 2)”.

На нашу думку, наведена вище кореспонденція рахунків враховує лише необоротні активи, рішення щодо реалізації яких прийняте в процесі використання таких активів в господарській діяльності, а, відповідно, таких, що обліковуються на рахунок 10 „Основні засоби”.

Беручи до уваги раніше зроблений нами висновок щодо доцільності використання субрахунку 185 „Необоротні активи у поліпшенні та на консервації” рахунку 18 „Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”, можемо рекомендувати таку методику обліку досліджуваних операцій:

1. Переведено об’єкт основних засобів до необоротних активів, утримуваних для продажу:

1.1. з числа об’єктів, використовуваних в господарській діяльності підприємства:

– сума зносу об’єкта:

Дебет 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”;

Кредит 10 „Основні засоби”;

– сума балансової (залишкової) вартості об’єкта:

Дебет 286 „Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”;

Кредит 10 „Основні засоби”;

– сума перевищення залишкової вартості об’єкта над його справедливою вартості:

Дебет 949 „Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 10 „Основні засоби”;

1.2. з числа об’єктів, що перебували на поліпшенні або на консервації:

– сума балансової (залишкової) вартості основних засобів:

Дебет 286 „Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”;

Кредит 185 „Необоротні активи у поліпшенні та на консервації”;

– сума перевищення залишкової вар-

тості об’єкта над його справедливою вартістю:

Дебет 949 „Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 185 „Необоротні активи у поліпшенні та на консервації”;

2. Відображено дохід від реалізації об’єкту:

Дебет 680 „Розрахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу”;

Кредит 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

3. Нарахований ПДВ:

Дебет 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

Кредит 641 „Розрахунки за податками”;

4. Списання вартості реалізованого об’єкта:

Дебет 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів”;

Кредит 286 „Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”.

Запропонована методика обліку дозволить покращити аналітику щодо довгострокових активів, які очікується реалізувати впродовж 12 місяців, сприятиме відслідковуванню причинно-наслідкового зв’язку між виникненням економічної вигоди та її реалізацією у вигляді фінансових результатів, а отже, відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, для покращення інформаційного забезпечення користувачів (керівництво, власників).

## 5. Висновки

Дослідивши особливості вимог П(С)БО 27, можна стверджувати, що нормативно-правові документи, які мали на меті поліпшити облік реалізації основних засобів, утримуваних для продажу, призвели до виникнення ще більш дискусійних питань. Слід переглянути вимоги різних нормативних документів з регламентації однотипних об’єктів бухгалтерського обліку з метою узгодження їх.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=z0893-99>.

2. Хома С. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / С. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 20 – 24.

3. Вареник О. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу / О. Вареник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 1(9). – С. 116-120.

4. Кузьмович П. М. Особливості обліку основних засобів, утримуваних для продажу [Текст] / П. М. Кузьмович // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 135-136.

5. Нікулін О. Основні фонди, утримувані для продажу, і відстрочені податки / О. Нікулін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 53-57.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність": наказ Міністер-

ства фінансів України від 07.11.2003 року № 617. [Електронний ресурс] – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року №561. [Електронний ресурс] – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

УДК 658.511:334.722.8

Зоріна О. А.

## КЛЮЧОВІ ПОКАЗНИКИ РАННЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ДІАГНОСТИКИ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

*Анотація.* У статті розкриваються методичні підходи фінансової діагностики акціонерних товариств, її відмінність від проведення аналізу фінансового стану підприємства, обґрунтовані основні показники ранньої діагностики фінансового стану, визначена їх роль у формуванні результатів діагностики для реалізації управлінських рішень.

*Ключові слова:* методичні підходи, фінансова діагностика, аналіз фінансового стану, управлінські рішення

Zorina O.

## KEY INDICATORS OF EARLY FINANCIAL DIAGNOSTICS CORPORATION

*Annotation.* The article outlined the methodological approaches to financial diagnosis of joint stock companies, the difference between the analysis of financial condition of the company, and proved the main indicators of early diagnosis of the financial condition, their role in shaping the results of diagnostics to implementation of management decisions.

*Keywords:* methodological approaches, financial diagnostics, financial analysis, management decisions.

### 1. Вступ

Метою оцінки фінансового стану акціонерних товариств є надання оцінки результатам господарської діяльності за певний період і на певну дату для з'ясування та виправлення недоліків у фінансовій діяльності і виявлення резервів покращення фінансового стану акціонерного товариства та його платоспроможності. В умовах нестаціонарної економіки та впливу різного рівня економічних криз, що мають місце на сучасному етапі, на передній план виходить не просто здійснення фінансового аналізу, а всебічна фінансова діагностика акціонерного товариства, що надає більш ґрунтовні й об'єктивні результати для ефективного прийняття управлінських рішень.

Головна відмінність між фінансовим аналізом та фінансовою діагностикою полягає у певному

алгоритмі відбору показників при діагностиці, що відображають найбільш важливі аспекти фінансової стійкості. Крім того, концептуальною основою проведення фінансової діагностики є використання певних фільтрів, що включають три рівня: експертний, статистичний та інформативний. Перший рівень фільтра дозволяє виключити із першочергового списку другорядні, з точки зору експертів, показники. Другий рівень фільтра дає можливість виключити зі списку діагностичних показників ті, що дублюють наявні економічні показники. Третій рівень фільтра залишає у списку діагностуючих лише ті показники, які не є квазіпостійними на даному етапі життєвого циклу акціонерного товариства. Дослідження питання проведення фінансової діагностики є актуальним, оскільки застосування такого алгоритму дозволяє здійснити всебіч-

ний якісний аналіз фінансового стану підприємства, сформувати систему наявних на даному етапі фінансових загроз, оцінити напрями розвитку підприємства, виходячи з потреби у фінансових ресурсах, визначити змістовний комплекс заходів з фінансового оздоровлення підприємства і, як наслідок, підвищити оперативність і якість прийняття рішень при координації фінансової та економічної стратегії розвитку.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Вивчення питання сутності і методики проведення фінансового аналізу та його зв'язку з фінансовою діагностикою підприємств залишається дискусійними і досі. Значний внесок у дослідження ролі та методологічних засад фінансового аналізу та діагностики належить закордонним вченим: Х. Андерсену, Д. Колдуеллу, Є. Хелфурту, М. І. Баканову, В. В. Ковальову, Н. О. Русаку, Р. С. Сайфуліну, А. Д. Шеремету. Слід відзначити також роботи вітчизняних вчених: М. Т. Білухи, І. О. Бланка, Б. І. Валуєва, В. О. Василенка, К. В. Ізмайлової, А. М. Кузьмінського, М. В. Кужельного, Є. В. Мниха, М. Г. Чумаченка, І. Г. Яремчука та інших.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Фінансова діагностика передбачає дослідження роботи підприємства у різні моменти часу, аналіз часткових тенденцій та загального напрямку руху підприємства, оцінку та виявлення резервів стабілізації, покращення та росту. Але мультиваріативність даної методики проведення фінансової діагностики має ряд проблемних місць: більшість коефіцієнтів для розрахунку дублюють зарубіжні без наявності певних коментарів та інтерпретацій до умов діяльності вітчизняних підприємств; алгоритм розрахунку тотожних показників заснований на балансових даних, які характеризують майновий стан акціонерного товариства на певну дату, тобто є за своєю сутністю статичними, одномоментними; методика фінансової діагностики не завжди має обґрунтовані граничні значення тих чи інших показників, так як відсутня єдина база порівняння тощо. Враховуючи викладене, метою статті є дослідження алгоритму здійснення фінансової діагностики, визначення ключових показників початкової діагностики та їх вплив на результативність діяльності акціонерних товариств.

## **4. Виклад основного матеріалу**

Діагностика – це комплекс аналітичних, дослідницьких, пошукових дій, які спрямовані на визначення і попередження диспропорцій в економічних процесах, у використанні ресурсів та потенціалу підприємства, і, як наслідок, запобігання економічним кризам на підприємстві. Результатом здійснення фінансової діагностики є обґрунтування заходів щодо удосконалення системи управління, фінансового оздоровлення підприємства та зростання його ринкової привабливості. Діагностування – це складний дослідницький процес, в якому присутнє взаємопроникнення аналізу і прогнозу, оскільки вони діють на кінцевий результат діяльності одночасно.

Методика здійснення сучасної фінансової

діагностики включає три основні блоки: оцінку й аналіз фінансового стану підприємства як системи, діагностику несприятливих фінансових ситуацій, моделювання процесів фінансового оздоровлення. Перший блок необхідний для своєчасного виявлення відхилень, що свідчать про втрату системою фінансової стійкості. Основним завданням цього блоку є оцінка можливостей фінансування різних видів діяльності, а також ступеня тягаря фінансових зобов'язань. Призначенням другого блоку є виявлення джерел несприятливого фінансового стану. Реалізація завдань цього блоку дозволяє визначити ті фінансові показники, діяльність яких призводить до зниження результативності фінансової діяльності всієї системи, а також чинники, які викликають несприятливу динаміку їх фінансового стану. Змістом третього блоку є оцінка можливостей щодо усунення загрози неплатоспроможності, визначення параметрів збутової, виробничої й інших видів діяльності, досягнення яких дозволить відновити її фінансову стійкість до безпечного рівня.

Одним із основних блоків є блок оцінки стійкості фінансового стану. Як показують проведені дослідження, практично всі аспекти фінансової діяльності можуть генерувати загрозу втрати системою фінансової стійкості. Тому оцінка фінансового стану повинна здійснюватися за допомогою цілого ряду показників, основними з яких є показники платоспроможності та ліквідності. І тут виникає проблема. З одного боку, чим ширший спектр скадування показників, тим вища вірогідність „ранньої діагностики” чинників фінансового неблагополуччя, а, отже, більше можливостей із запобігання кризовому фінансовому стану. З іншого боку, даний підхід значно ускладнює процес діагностики, оскільки показники часто мають різноспрямований характер, що знижує ефективність інтерпретації фінансової ситуації. Тому для вибору показників, що відображають найбільш важливі аспекти фінансової стійкості, використовуються показники платоспроможності і ліквідності на етапі ранньої діагностики фінансового стану підприємства.

Основним засобом надання інформації про фінансовий стан та його діагностики є фінансові звіти. Однак існують певні причини, через які дані бухгалтерського обліку не в змозі дати повної картини стану справ в акціонерному товаристві: фінансова звітність відбиває тільки ті події, що можуть бути подані в грошовому вираженні; у фінансовій звітності відбиваються тільки ті події, що вже відбулися; у балансі не показується ринкова вартість основних засобів; керівництво підприємства, разом із її бухгалтерською службою, має деяку свободу вибору методу відображення подій на бухгалтерських рахунках; багато розмірів у бухгалтерському обліку є оціночними.

Для того, щоб оцінити ефективність роботи підприємства, необхідно використовувати один з методів: історичний метод – порівнює результати діяльності підприємства з її результатами в минулому; зовнішній метод – порівнює результати діяльності підприємства з результатами аналогіч-

ного або з середніми результатами галузі; суб'єктивний метод – порівнює результати діяльності підприємства із суб'єктивно встановленим критерієм; - динамічний метод – застосування більшої кількості оцінюваних показників для досягнення об'єктивності результативного показника.

Першим, хто ввів у словник економіста застосування терміну „фінансова діагностика”, був професор Бернар Коллас із французького Університету Дофін (Париж) (від грец. *diagnostikos* — здатний розпізнавати).

Фінансова діагностика заснована на всебічному аналізі публічної звітності, а також статистичних даних, бухгалтерської звітності – як внутрішньої, так і зовнішньої. Велике значення надається інформації про розвиток галузі економіки, до якої належить підприємство, про конкурентів, економічну кон'юнктуру в країні, на континенті, у світовій економіці. Ця інформація створює можливість опрацювання даних з метою формулювання робочих гіпотез, на підставі яких приймаються управлінські рішення.

Фінансове положення підприємства можна оцінювати з точки зору короткострокової і довгострокової перспектив. У першому випадку критерії оцінки фінансового положення – ліквідність і платоспроможність підприємства, тобто здатність своєчасно та в повному обсязі визначити розрахунки за короткостроковими зобов'язаннями. Ці показники визначають етап ранньої діагностики фінансового стану підприємства.

Під ліквідністю будь-якого активу розуміють здатність його трансформуватися в грошові кошти, а міра ліквідності визначається тривалістю тимчасового періоду, протягом якого ця трансформація може бути здійснена. Чим коротший період, тим вище ліквідність даного виду активів. Ліквідність підприємства означає наявність у ньому оборотних коштів у розмірі, теоретично достатньому для погашення короткострокових зобов'язань, хоч би і з порушенням термінів погашення, передбачених контрактами.

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників (коефіцієнтів): коефіцієнта покриття (загальний коефіцієнт ліквідності, коефіцієнт поточної ліквідності), коефіцієнта швидкої ліквідності (проміжної, суворої ліквідності, або коефіцієнта „лакмусового папірця”), коефіцієнта абсолютної ліквідності та коефіцієнта критичної ліквідності (проміжний коефіцієнт покриття).

Найбільш динамічним показником, що використовується при діагностиці фінансового стану, є коефіцієнт автономної ліквідності, який показує кількість днів, коли підприємство може працювати без додаткового надходження коштів, і є досить значущим в умовах економічної кризи:

$$\text{Коефіцієнт автономної ліквідності} = \frac{\text{Грошові кошти} + \text{Грошові еквіваленти}}{\text{Середньоденні витрати виробництва} - \text{Амортизація}}$$

Коефіцієнт показує, протягом якого тер-

міну підприємство може протриматися, використовуючи тільки наявні в нього грошові гроші. Чим вища ця величина, тим краще, за винятком тих випадків, коли обсяг готівки, якою розпоряджається підприємство, значно перевищує оптимальну суму готівки, необхідну для діяльності підприємства. Це пов'язано з тим, що кошти в грошовій формі приносять дуже мало прибутку.

Слід зазначити, що даний коефіцієнт може бути трансформовано з позиції динамічного методу, оскільки грошові кошти на підприємстві позиціуються на кожен день за наявними касовими звітами та виписками банку, а тому для більшої динамічності показника коефіцієнт буде мати вигляд:

$$\text{Коефіцієнт автономної ліквідності} = \frac{\sum \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Кількість днів}} + \text{Грошові еквіваленти}}{\text{Середньоденні витрати виробництва} - \text{Амортизація}}$$

де: грошові кошти – сума коштів, які є в наявності на підприємстві за кожен день;

кількість днів – дні, коли підприємство здійснювало розрахунки грошовими коштами.

Даний коефіцієнт ускладнює розрахунок коефіцієнту, але дає більш об'єктивні дані для діагностики ліквідності показників.

Коефіцієнт критичної ліквідності розра-

$$\text{Коефіцієнт критичної ліквідності} = \frac{\sum \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Кількість днів}} + \text{Грошові еквіваленти} + \text{Короткострокові фінансові вкладення} + \text{Дебіторська заборгованість}}{\text{Поточні зобов'язання}}$$

ховується за формулою:

Теоретично достатнім вважається критична ліквідність на рівні 0,7 – 0,8.

Трансформація показника буде мати виг-

$$\text{Коефіцієнт автономної ліквідності} = \frac{\sum \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Кількість днів}} + \text{Грошові еквіваленти}}{\text{Середньоденні витрати виробництва} - \text{Амортизація}}$$

гляд:

Коефіцієнт абсолютної ліквідності визначається відношенням найбільш ліквідних активів до поточної кредиторської заборгованості підприємства і визначається за формулою:

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності} = \frac{\sum \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Кількість днів}} + \text{Грошові еквіваленти} + \text{Короткострокові фінансові вкладення} + \text{Дебіторська заборгованість}}{\text{Поточні зобов'язання}}$$

емства і визначається за формулою:

За світовим досвідом, у чисельнику відображаються лише грошові кошти. Цей коефіцієнт є найбільш жорстким критерієм платоспроможності і ліквідності підприємства, він показує, яку частину короткострокової заборгованості воно може погасити в поточний момент або найближчим часом. Теоретично достатнім вважається, якщо коефіцієнт вище 0,2–0,35. Це означає, що на 20-35% підприємство може в поточний момент погасити всі свої короткострокові борги і платоспроможність вважається нормальною.

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності} = \frac{\text{Поточні активи} - \text{Запаси і незавершене виробництво}}{\text{Поточні зобов'язання}}$$

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності} = \frac{\text{Грошові кошти} + \text{Грошові еквіваленти} + \text{Короткострокові фінансові вкладення}}{\text{Поточні зобов'язання}}$$

Трансформований за динамічним методом коефіцієнт матиме вигляд:

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності} = \frac{\sum \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Кількість днів}} + \text{Грошові еквіваленти} + \text{Короткострокові фінансові вкладення}}{\text{Поточні зобов'язання}}$$

Коефіцієнт швидкої ліквідності визначається за формулою:

Коефіцієнт показує спроможність корпорації погашати свою короткострокову заборгованість у найближчі терміни, тому в чисельник включаються тільки активи, які швидко реалізуються (гроші, вкладення в цінні папери, рахунки дебіторів), віднімаються вкладення в запаси і незавершене виробництво з їх повільнішою оборотністю. Теоретичне найнижче значення цього показника 1, найвище – 2.

Коефіцієнт швидкої ліквідності шляхом перетворення за аналогією визначення попередніх показників має вигляд.

Коефіцієнт поточної ліквідності (Current Ratio), який називається також коефіцієнтом покриття, визначається за формулою:

$$\text{Коефіцієнт поточної ліквідності} = \frac{\text{Поточні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}}$$

Коефіцієнт покриття показує, якою мірою поточні кредиторські зобов'язання забезпечуються поточними активами, тобто скільки грошових одиниць поточних активів припадає на одну грошову одиницю поточних зобов'язань. Теоретичне значення цього показника 1,5 – 2,5.

Інтерпретація показника має вигляд:

Платоспроможність означає наявність у підприємства грошових коштів і їх еквівалентів, достатніх для розрахунків за своїми зобов'язаннями, які негайно повинні бути погашені. Таким чином, основними ознаками платоспроможності є: а) наявність у достатньому обсязі коштів на поточних рахунках; б) відсутність простроченої кредиторської заборгованості.

Аналіз фінансової стійкості (платоспроможності) підприємства здійснюється шляхом розрахунку основних коефіцієнтів: коефіцієнта концентрації власного капіталу (фінансової незалежності, автономії), коефіцієнта фінансування; коефіцієнта концентрації позикового капіталу, коефіцієнта співвідношення власного і позикового капіталу, коефіцієнта забезпеченості власними оборотними коштами; коефіцієнта маневреності власного капіталу; коефіцієнта фінансового лівериджу; коефіцієнта покриття процентів.

Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) розраховується:

$$\text{Коефіцієнт фінансової незалежності} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Валюта балансу}}$$

гальній сумі фінансових ресурсів повинна бути не меншою 50%, тобто коефіцієнт незалежності  $\geq 0,5$ .

Коефіцієнт фінансування розраховується:

$$\text{Коефіцієнт фінансування} = \frac{\text{Валюта балансу}}{\text{Власний капітал}}$$

Коефіцієнт фінансування повинен бути меншим 1,0.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу (коефіцієнт борг/активи (Debt to Total Assets)) визначається за формулою:

Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу (коефіцієнт борг/власний капітал (Debt to Shareholder's Equity)):

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами розраховується:

Цей коефіцієнт показує забезпеченість підприємства власними оборотними засобами. Фі-

$$\text{Коефіцієнт концентрації позикового капіталу} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Валюта балансу}}$$

нансовий стан підприємства вважається нормальним, якщо коефіцієнт забезпеченості власними коштами  $> 1$ .

$$\text{Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал}}$$

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал} + \text{Оборотні активи зобов'язання}}$$

$$\text{Коефіцієнт маневреності власного капіталу} = \frac{\text{Оборотні активи} - \text{Короткострокові зобов'язання}}{\text{Власний капітал}}$$

Коефіцієнт маневреності власного капіталу обчислюється за формулою:

Коефіцієнт показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка – капіталізована.

Коефіцієнт фінансового лівериджу:

Показник фінансового лівериджу характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань. Що менше позикових коштів залучає підприємство для здійснення своєї статутної діяльності, то вища його фінансова стійкість.

$$\text{Коефіцієнт фінансового лівериджу} = \frac{\text{Позиковий довгостроковий капітал}}{\text{Власний капітал}}$$

Слід зазначити, що у випадку аналізу фінансового стану акціонерних товариств доцільніше розраховувати так званий коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань (коефіцієнт „квоти власника”), який є пролонгованим щодо коефіцієнту фінансового лівериджу.

Коефіцієнт покриття процентів (коефіцієнт покриття процентних платежів за зобов'язаннями прибутком (Times Interest Earned)) розраховується за формулою:

Характеризує ступінь захищеності креди-

$$\text{Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань} = \frac{\text{Позиковий довгостроковий капітал}}{\text{Власний капітал} + \text{Прирівняний капітал}}$$

торів від несплати процентів за наданий кредит і показує, в скільки разів зароблені підприємством протягом звітного періоду кошти перевищують

$$\text{Коефіцієнт покриття процентів} = \frac{\text{Прибуток до виплати процентів і податків}}{\text{Проценти за боргом}}$$

суму процентів позики.

Вочевидь, що ліквідність і платоспроможність не тотожні один одному. Так, коефіцієнти ліквідності можуть характеризувати фінансове положення як задовільне, проте ця оцінка може бути помилковою, якщо в поточних активах значна питома вага доводиться на неліквіди і прострочену дебіторську заборгованість.

Для прогнозу зміни платоспроможності підприємства на практиці використовують коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності, який обчислюється за формулою:

$$K_{\text{в.л.}} = \frac{\left( \frac{\text{коефіцієнт платоспроможності на кінець періоду}}{\text{нормативне значення коефіцієнта платоспроможності}} \right) + \left( \frac{\text{період відновлення (втрати) платоспроможності}}{\text{тривалість звітного періоду}} \right) \times \left( \frac{\text{зміна коефіцієнта платоспроможності за звітний період}}{\text{нормативне значення коефіцієнта платоспроможності}} \right)}$$

Як коефіцієнт платоспроможності, за допомогою якого здійснюють прогноз, використовують коефіцієнт покриття, нормативне значення якого беруть на рівні 2. За період відновлення платоспроможності беруть 6 місяців, за період її втрати – 3 місяці.

Коефіцієнт відновлення платоспроможності, що має значення більше за 1, свідчить про наявність тенденції відновлення платоспроможності підприємства протягом 6 місяців. Значення коефіцієнта менше за 1 показує відсутність такої тенденції у звітному періоді.

Коефіцієнт втрати платоспроможності, що має значення менше за 1, свідчить про наявність тенденції втрати платоспроможності протягом 3 місяців.

Прогноз зміни платоспроможності підприємства можна складати за допомогою коефіцієнта відновлення (втрати) платоспроможності, а також на основі значень коефіцієнтів абсолютної ліквідності, уточненої (поточної) ліквідності, загальної платоспроможності та їх нормативних значень. При цьому можливі варіації трансформованих показників ліквідності, що надають більш об'єктивні значення для ранньої діагностики фінансового стану акціонерних товариств.

## 5. Висновки

Фінансовий стан підприємства визначається сукупністю показників, що відображають наявність, розміщення і використання ресурсів підприємства, його реальні й потенційні фінансові можливості. Він безпосередньо впливає на ефективність підприємницької діяльності господарюючих суб'єктів. У свою чергу, фінансовий стан суб'єктів господарювання прямо залежить від результатів їх підприємницької діяльності. Якщо господарська діяльність забезпечує прибуток, то утворюються додаткові джерела коштів, які в кінцевому результаті сприяють зміцненню фінансового становища підприємства. Брак або неправильне фор-

мування і використання активів може виявитися головною причиною несвоєчасності оплати заборгованості поставальників за одержані сировину й матеріали, неповного та неритмічного забезпечення підприємницької діяльності необхідними ресурсами, а отже, й погіршення результатів виконання підприємством своїх зобов'язань перед власниками, державою та найманими працівниками. Забезпеченість підприємства активами в межах розрахункової потреби та їх раціональне використання створюють широкі можливості для подальшого поліпшення кількісних і якісних показників господарювання.

Для діагностики фінансового стану підприємства слід розрахувати та розглянути окремі показники. Для того використовують такі методи: аналіз тренду; порівняння показників досліджуваного підприємства з галузевими; метод взаємозв'язку окремих фінансових показників за системою “Дюпон”; інші методи. Кінцевим результатом фінансової діагностики є виявлення стану досліджуваного об'єкта та симптомів кризових явищ; визначення загальних тенденцій фінансово-економічного розвитку об'єкта; узагальнення результатів діагностики; підготовка антикризової програми; розробка прогнозу розвитку об'єкта та послідовності управлінських рішень для його реалізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Деєва Н. М. Управління корпоративними фінансами : навч. посіб. / Н. М. Деєва, В. Я. Олійник, Т. Ф. Григораш, Г. В. Григораш, А. В. Буряк. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 200 с.
2. Ефимова О. В. Финансовый анализ : учебник / О. В. Ефимова. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 377 с.
3. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры : учебник / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 259 с.
4. Коллас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия : учебник / Б. Коллас. – [пер. с франц.]. – М. : Финансы:ЮНИТИ, 1997. – 193 с.
5. Плотников О. В. Финансовый менеджмент у транснаціональних корпораціях : [навч. посіб.] / О. В. Плотников. – К. : Кондор, 2008. – 227 с.
6. Хелферт Э. Техника финансового анализа : учебник / Э. Хелферт. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 663 с.
7. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций : навч. посіб. / А. Д. Шеремет, Е.В. Ненашев. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 236 с.



## ПРОБЛЕМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ

*Анотація.* У статті розглянуто сутність зовнішньоекономічної діяльності та основні напрями її вдосконалення. Виділені основні групи підприємств, що беруть участь у зовнішньоторговельній діяльності. Охарактеризовано етапи проведення експортно-імпорتنих операцій. Проаналізовано вплив факторів, розглянуто переваги та недоліки співпраці з аутсорсинговими компаніями.

**Ключові слова:** зовнішньоекономічна діяльність, етапи, експортно-імпорتنі операції, аутсорсингові компанії

Zorina S.

## PROBLEMS OF OPTIMIZATION COST OF FOREIGN TRADE ENTERPRISES IN ECONOMIC CRISIS

*Annotation.* The article deals with the essence of foreign trade and the main directions of improvement. The major group companies involved in foreign trade. The stages of an export-import operations. Influencing factors are analyzed, discussed the advantages and disadvantages apply to outsourcing companies.

**Keywords:** foreign trade activities, stages, export-import operations, outsourcing companies.

### 1. Вступ

У даний час з'явилися реальні перспективи створення справді відкритої економіки в нашій країні, її ефективної інтеграції у світове господарство. Активне використання зовнішньоекономічного фактора сприяє подоланню негативних процесів в економіці і подальшому розвитку ринкових відносин.

Зовнішні зв'язки завжди були важливою складовою частиною національної економіки. Розвиток і поглиблення зовнішньоекономічної діяльності для підприємств різноманітних форм власності означає нові можливості використання переваг міжнародної виробничої діяльності, збільшення ступеня економічної свободи у виборі найбільш ефективних шляхів для вирішення важливих господарсько-фінансових завдань, а також залучення інвестиційних ресурсів іноземних партнерів.

Економічні взаємовідносини із зарубіжними країнами сприяють збагаченню прогресивним досвідом у галузі виробничої діяльності, торговельного обслуговування населення та є чинником економічного зростання, інтенсифікації виробництва, вдосконалення технологій, поповнення ринку споживчих товарів.

Ні для кого не є секретом, що останні три роки економіка України, як і більшості країн світу, опинилася у стані фінансової кризи. У стані невизначеності перспектив розвитку бізнесу власнику нерідко доводиться йти на зниження операційних витрат. Це відбувається не тільки з причини спаду обсягів виробництва або продажу, але і внаслідок неможливості їх планування. Керівник не може

спрогнозувати доходи майбутніх періодів та вважає за краще заощадити вже сьогодні на витратах.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми удосконалення планування витрат при організації зовнішньоекономічної діяльності підприємств завжди знаходилися у центрі уваги вчених. Значний внесок у вивчення окремих теоретичних проблем і розробку практичних рекомендацій внесли такі вітчизняні дослідники, як О. С.Бородкін, В. П. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлук, З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин, Н. М. Малюга, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, М. С. Пушкар, В. О. Шевчук, Ю. С. Цал-Цалко, М. Г. Чумаченко та інші, а також зарубіжні автори Р. Адамі, А. Арені, Дж Лоббек, Р. Додж, Г. Мюллер, Х. Гернон, Дні. Робертсон, Б. Нідлз, Ф. Дефліз. Проте залишаються невирішеними питання, спрямовані на врахування чинника залежності операційних витрат від організації бізнесу.

### 3. Мета статті і постановка завдання

У багатьох економічних структурах стався різкий спад зовнішньоторговельних операцій у порівнянні з докризовим періодом, що призвело до наявності власних підрозділів із ЗЕД нерентабельними. У такому випадку автор статті вбачає можливість розгляду альтернативного варіанту існування власного підрозділу ЗЕД - звернення до аутсорсингової компанії. Тому основним завданням є аналіз максимальної кількості впливаючих факторів (фінансовий, організаційний, іміджевий, географічний, функціональний) та розгляд переваг та недоліків звернення до аутсорсингових компаній, а також допо-

могти підприємству зорієнтуватися в прийнятті рішення щодо організації власного підрозділу або звернення до аутсорсингової компанії.

#### 4. Виклад основного матеріалу

Зовнішньоекономічну діяльність розглядають як один із аспектів зовнішньоекономічних зв'язків. Разом з тим, це самостійна діяльність підприємства, яка є складовою його господарської діяльності та здійснюється на міжнародному рівні, у взаємозв'язку з господарськими суб'єктами інших країн. Зовнішньоекономічна діяльність вітчизняних підприємств визначається передусім експортно-імпортними операціями, які можуть мати різні види та форми.

Вид зовнішньоекономічних зв'язків характеризують напрямом товарного потоку (експортні, імпортні) чи за структурною ознакою. До форм зв'язку (зовнішнього прояву його сутності) відносять торгівлю, бартер, туризм, інжиніринг, франчайзинг, лізинг, інформаційний обмін, консалтинг тощо. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. №959-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [2] визначає зовнішньоекономічну діяльність як діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудовану на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Відповідно до Господарського Кодексу України від 16.01.2003 р. №436-ІV (зі змінами та доповненнями) [1], зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном та (або) робочою силою.

На нашу думку, зовнішньоекономічну діяльність можна визначити як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях. Іншими словами, зовнішньоекономічна діяльність підприємств — це сфера господарської діяльності, пов'язана з міжнародною виробничою і науково-технічною кооперацією, експортом та імпортом продукції, виходом підприємства на зовнішній ринок.

Зовнішньоекономічну діяльність мають право здійснювати об'єднання, підприємства і організації промисловості, сільського господарства, переробних галузей агропромислового комплексу, транспорту, зв'язку, будівництва, навчальні установи, туристично-екскурсійні організації, комерційні структури, торгово-посередницькі організації і т.д. Проте, новоствореному підприємству не слід починати свою діяльність із зовнішньоекономічних зв'язків, необхідно накопичити відповідний досвід, працюючи на внутрішньому ринку України, а також з країнами СНД.

Зовнішньоекономічні зв'язки практично в усіх країнах світу визначають економічний і соціальний розвиток держави, є складовою частиною економіки, тому держава регулює цей процес. Так, у США зовнішня і внутрішня торгівля знаходяться

під наглядом Міністерства торгівлі. У Великобританії основним міністерством, що координує зовнішньоекономічну діяльність, є Міністерство торгівлі та промисловості. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Японії здійснює Міністерство зовнішньої торгівлі і промисловості.

У Росії головним координуючим органом зовнішньої торгівлі є Міністерство зовнішньоекономічних зв'язків. Головний напрям роботи всіх цих міністерств — забезпечити збалансований розвиток промисловості і зовнішньої торгівлі. В Україні вищими органами управління зовнішньоекономічною діяльністю є Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, відповідні міністерства та відомства.

За даними Державної статистики України, обороти зовнішньої торгівлі України у 2010 році збільшилися у порівнянні з 2009, причому ця статистика стосується як експорту, так і імпорту (табл. 1).

Основними статтями експорту є продукція агропромислового комплексу, механічне обладнання, недорогоцінні метали, продукція хімічної галузі і т.д. Україна має експортно-імпортні зв'язки більш ніж з 140 країнами і постачає на експорт понад 1000 найменувань виробів. Основні зовнішньоторговельні партнери: Росія, Білорусія, Польща, Латвія, Германія, Литва, США.

Виходячи з викладеного, вважаємо, що можна виділити основні напрями вдосконалення зовнішньоекономічної діяльності України: максимальне нарощування експорту в усіх напрямках; розвиток інвестиційного клімату для залучення іноземних інвесторів; вдосконалення міждержавного співробітництва; співробітництва з міжнародними організаціями; розвиток прикордонної інфраструктури та створення євро регіонів; створення вільних економічних зон на території України з метою залучення іноземних інвестицій; вдосконалення митно-тарифного регулювання; розвиток туризму, сфери послуг.

Дослідження показали, що підприємства, які здійснюють експортно-імпортні операції, можна поділити на такі групи:

1. Підприємства-товаровиробники, які виробляють продукцію. Це численні об'єднання, підприємства і організації промисловості, сільського господарства, переробних галузей агропромислового комплексу, будівництва і т.д. У залежності від масштабу, обсягу експортованої продукції підприємство-виробник може мати спеціальний підрозділ, який іноді виділяється у зовнішньоторговельну структуру на правах юридичної особи. На підприємствах-товаровиробниках з великим обсягом експортно-імпортних товарів створюються окремі підрозділи. Зовнішньоторговельний підрозділ у складі виробничого об'єднання, підприємства, організації є його структурним підрозділом, не має статусу юридичної особи і має право укладати господарські договори за зовнішньоторговельними операціями, а також з іншими організаціями від імені та за дорученням тієї організації, у складі якої вона створена.

2. Підприємства, комерційні структури-посередники. До них відносяться біржі, брокерські

контори, збутові, торгові фірми та інші торгово-посередницькі структури.

3. Підприємства, установи, які обслуговують, забезпечують зовнішньоторговельну діяльність. До цієї групи належать комерційні банки, страхові компанії, рекламні та маркетингові агентства, аудиторські фірми, транспортні організації (авто-, авіа-, залізничні, морські та річкові), організації засобів зв'язку, консультативні компанії та інші. До цієї групи організації автор відносить:

- інжинірингові фірми - фірми, що спеціалізуються на наданні інженерно-консультаційних послуг на внутрішньому і міжнародному ринках. Інжинірингові фірми користуються статусом формально незалежних, тобто не підкоряються будь-яким промисловим, торговим або іншим фірмам. Здійснюють передпроектні роботи, управління будівництвом об'єктів, підготовку кадрів, надають багато інших послуг;

- консалтингові фірми, що надають послуги з дослідження та прогнозування ринку (товарів, послуг, ліцензій, ноу-хау і т.д.), цін світових товарних ринків з оцінювання торгово-політичних умов, експортно-імпортних операцій, з розробки техніко-економічних обґрунтувань на об'єкти міжнародної співспівпраці та створення спільних підприємств, розробці експортної стратегії, проведення комплексу маркетингових досліджень, розробці маркетингових програм, аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства з урахуванням внутрішнього і зовнішнього середовища, а також характеристик конкретних ринків, на котрих підприємство здійснює експортно-імпортні операції;

- інаудит - надання консультаційних послуг та контроль стану фінансової діяльності і бухгалтерського обліку на підприємствах.

Проведення експортно-імпортних операцій здійснюється в кілька етапів: 1) маркетингові дос-

редбачається комплекс заходів, спрямованих на повне дослідження процесів і факторів, що впливають на попит і пропозицію, та визначають економічне становище між виробником і споживачем продукції. Особлива увага приділяється питанням: вивчення та можливості ринків збуту; забезпечення реклами товару; прогнозування кон'юнктури товарних ринків і динаміки цін; збір та обробка даних про аналогічну продукцію. За результатами цих робіт приймається рішення про вибір товару, виду діяльності, характер зовнішньоторговельної операції.

2. Вивчення системи державного регулювання ЗЕД включає ретельне вивчення нормативних документів, що регламентують зовнішньоекономічну діяльність.

3. Техніко-економічне обґрунтування включає: розрахунок ціни товару, розрахунок рентабельності операції з урахуванням усіх витрат, податків, мит тощо.

4. Вивчення зовнішньоторговельного контракту — загальними розділами контракту, як правило, є: "Юридичні особи", "Предмет контракту", "Термін поставки", "Ціна і загальна сума контракту", "Кількість", "Базисні умови постачання", "Якість товару", "Здача і приймання", "Страховання", "Претензії", "Форс-мажор", "Санкції", "Вирішення спорів", "Інші умови контракту". У ряді випадків окремі розділи контракту сполучаються. Підписанню зовнішньоторговельного контракту передують проведення переговорів з іноземним партнером. Цей етап, як правило, здійснюють керівники підприємства, фірми. Він включає: підготовка плану заходів з прийому іноземних фахівців; підготовка протоколу; підписання контракту.

5. Виконання контрактних зобов'язань. При виконанні митних процедур слід прийняти рішення, хто їх буде здійснювати (власними силами або

Таблиця 1

Структура зовнішньої торгівлі України товарами за 2010 рік [3]

| Країни, континенти, тощо | Експорт       |                  | Імпорт        |                  | Сальдо     |
|--------------------------|---------------|------------------|---------------|------------------|------------|
|                          | тис. дол. США | у % до 2009 року | тис. дол. США | у % до 2009 року |            |
| Всього                   | 51430521,6    | 129,6            | 60739969,3    | 133,7            | -9309447,7 |
| Країни СНД               | 18744497,2    | 139,1            | 26697422,3    | 135,6            | -7952925,1 |
| Інші країни світу        | 32686024,4    | 124,6            | 34042547,0    | 132,3            | -1356522,6 |
| у тому числі             |               |                  |               |                  |            |
| Європа                   | 13839371,1    | 134,8            | 20002748,8    | 123,2            | -6163377,7 |
| Азія                     | 13722129,3    | 113,1            | 10023365,3    | 153,3            | 3698764,1  |
| Африка                   | 3018692,1     | 114,9            | 874429,0      | 141,6            | 2144263,1  |
| Америка                  | 2004956,9     | 178,3            | 2878918,5     | 131,0            | -873961,5  |
| Австралія і Океанія      | 28398,3       | 131,4            | 261358,6      | 174,9            | -232960,3  |

лідження ринку; 2) вивчення системи державного регулювання ЗЕД; 3) техніко-економічне обґрунтування; 4) вивчення зовнішньоторговельного контракту; 5) виконання контрактних зобов'язань.

1. Маркетингові дослідження ринку – пе-

митним агентом). Останній варіант значно спрощує підготовку документів, хоча необхідно передбачити додаткову плату за митні послуги. Організація перетину митного кордону включає знання Митного кодексу України, а також нормативних актів щодо

правил ввезення-вивезення товарів через кордон, транзиту товарів, порядку здійснення контролю за доставкою товару, вивезення валюти, про митні режими, про стягування митних платежів, зборів і т.д. Необхідно також знати правила транспортно-експедиційної діяльності. Після завершення зовнішньоторговельного контракту за даними бухгалтерського обліку проводиться розрахунок фактичного коефіцієнта рентабельності. При цьому враховують всі види податків, платежів, акцизів, ПДВ, зборів за митне оформлення товарів, а також всі види витрат, пов'язані із зовнішньоторговельною угодою.

Дослідження показали, що визначення економічної доцільності запланованого контракту має передбачати дотримання таких основних положень:

- експортно-імпортна операція ґрунтується на принципі повної самоокупності, самофінансування, тобто основних принципів повного господарського розрахунку;

- обсяг передбачуваної операції встановлюється, виходячи з наявних у розпорядженні підприємства ресурсів: матеріальних, валютних, інтелектуальних;

- комерційній угоді повинні передувати ретельний маркетинг, техніко-економічне обґрунтування, повинні бути прораховані і розглянуті багаточисленні варіанти можливих комерційних угод, бажано провести аналіз альтернативної вигоди;

- організація контракту повинна вестися з дотриманням нормативно-правових актів (міжнародних, СНД; законів, указів, постанов відповідних органів України; двосторонніх державних угод);

- обов'язковою умовою будь-якого контракту повинно бути повне знання системи оподаткування, системи конвертації валюти, рівня світових і внутрішніх цін, а також наявність певного досвіду здійснення зовнішньоекономічних операцій тощо.

У зв'язку з тим, що за останні роки вартість трудових ресурсів сильно зросла, а витрати на персонал займають велику частку в собівартості реалізованих товарів або послуг, підприємства намагаються, насамперед, скоротити персонал непрофільних підрозділів.

Спираючись на статистику за імпортно-експортними операціями, можна стверджувати, що за останні роки збільшилася кількість підприємств (компаній), що здійснюють зовнішньоекономічні операції на нерегулярній основі. Для таких компаній утримувати зовнішньоекономічний відділ в умовах економічної невизначеності вкрай недоцільно. Наявність власних фахівців із ЗЕД у процесі економічного підйому було в певній мірі іміджевим показником у взаєминах з іноземним партнером. У багатьох, навіть невеликих, компаніях виводилася схема здійснення зовнішньоекономічних операцій з поділом на відділи закупівель, логістики, митного оформлення. Зараз же на першу сходинку виходить економічна ефективність.

Чимало передумов для цього створює і загальне падіння обсягів зовнішньої торгівлі у по-

рівнянні з докризовим періодом. У багатьох економічних структурах відбувся різкий спад зовнішньоторговельних операцій, що зробило наявність власних підрозділів із ЗЕД нерентабельним. Це призвело до частих випадків розформування до цього ефективних підрозділів.

Слід зазначити, що криза загострила необхідність більш виваженого прийняття рішень щодо організаційної політики бізнесу. В такому випадку автор статті вбачає можливість розгляду альтернативного варіанту існування власного підрозділу ЗЕД – звернення до аутсорсингової компанії. Аутсорсинг (англ. outsourcing) — передача компанії неосновних для компанії бізнес-процесів стороннім виконавцям на умовах субпідряду – найчастіше з мотивів зменшення витрат на ці бізнес-процеси, або рідше, для покращення якості результату: послуг, виготовлюваних комплектуючих тощо.

Якщо підприємство стоїть перед вибором: організація власного підрозділу або звернення до аутсорсингової компанії, рекомендуємо проаналізувати фактори, які впливають на бізнес, до таких належать:

1. Фінансовий фактор. При економічному аналізі необхідно враховувати всі витрати, які несе підприємство на утримання відділу ЗЕД, включаючи заробітну плату працівників, оренду офісних приміщень, мобільний і міжнародний зв'язок, Інтернет, транспортні витрати, комп'ютер, програмне забезпечення, підвищення кваліфікації фахівців тощо.

2. Організаційний фактор. У багатьох компаніях, давно здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, служба ЗЕД настільки інтегрована в структуру компанії, що її різке “висмикування” може призвести до серйозного порушення налагоджених бізнес-процесів. Впровадження аутсорсингу необхідно робити обережно і обдуманно.

3. Іміджевий фактор. Вже згадувалося, що наявність власної структури ЗЕД надає компанії певну авторитетність серед контрагентів. Одночасно з цим — співробітництво з професійною аутсорсинговою компанією допоможе уникнути помилок у побудові й розвитку відносин, а також створення ділової репутації серед закордонних партнерів.

4. Географічний фактор. Практика доводить, що компанія, яка надає послуги з аутсорсингу ЗЕД, може перебувати в абсолютно іншому регіоні. Основні провайдери, як правило, розташовуються поблизу великих логістичних і митних центрів. Сучасні механізми передачі інформації сприяють розвитку надання подібних послуг на відстані.

5. Функціональний фактор. Необхідно дуже чітко визначити функції, які підприємство передасть на аутсорсинг, а які залишить у своїх руках. Найчастіше користувачі аутсорсингових послуг бажать залишати у своїй компетенції ту частину взаємодії з контрагентом, яка має найбільший вплив на комерційний ефект угоди і передають на аутсорсинг тільки технічну роботу.

Відзначимо основні переваги та недоліки аутсорсингу.

Переваги: 1) зростання рентабельності бізнесу. Аутсорсинг дозволяє скоротити витрати на обслуговування бізнес-процесів; 2) концентрація всіх зусиль на основному бізнесі. Передача супутніх бізнес-процесів на аутсорсинг дозволить направити зусилля на основну справу компанії; 3) залучення чужого досвіду. Аутсорсингова компанія спеціалізується на визначеному виді діяльності та обслуговує велику кількість фірм, що дозволяє їй досконало розбиратися у всіх поточних питаннях і використовувати напрацьований досвід; 4) надійність і стабільність. Аутсорсингова компанія несе відповідальність за роботу, яку виконує згідно з договором на обслуговування та законодавством; 5) гнучкість масштабів бізнесу. При збільшенні (скороченні) масштабів бізнесу підприємству необхідно буде наймати (скорочувати) працівників, нести витрати на їхнє навчання, обладнання робочого місця, платити додаткові податки, компенсації тощо, що потребує часу та додаткових витрат і може призвести до зниження мобільності бізнесу і зростанню витрат. Для аутсорсингової компанії збільшення або скорочення масштабів вашого бізнесу буде супроводжуватися лише переглядом вартості послуг, які передані на аутсорсинг.

Недоліки: 1) загроза невиконання конфіденційності. Аутсорсингова фірма гарантує, що витік інформації про замовника неможливий, але виконання цього пункту не може гарантуватися стовідсотково. В аутсорсинговій компанії діє положення про комерційну таємницю клієнта, порушення якої несе збитки перш за все безпосередньо самій аутсорсинговій компанії; 2) вартість аутсорсингу досить часто може бути вища за вартість ведення обліку внут-

рішніми працівниками; 3) загроза банкрутства аутсорсингової компанії, що породжує додаткові проблеми з пошуку іншої аутсорсингової фірми і передачі їй усіх справ.

## 5. Висновки

Резюмуючи все вищесказане, слід відзначити, що тільки усвідомлений підхід до прийняття рішення про перехід на аутсорсинг, а також зважений аналіз всіх перелічених чинників може забезпечити позитивний ефект від передачі зовнішньо-економічної діяльності на супровід в сторонню компанію.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський Кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Україна. Закон. Про зовнішньоекономічну діяльність : від 16.04.1991 р. №959-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Географічна структура зовнішньої торгівлі України товарами за 2010 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Вікіпедія. Вільна енциклопедія. Аутсорсинг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/Outsourcing>
5. International Business: Environments and operations / John D. Daniels, Lee H. Radebaugh, Sullivan Daniel. – 11th ed. – Prentice Hall, 2007. – 792 p.

# ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ НА ОСНОВІ СИСТЕМИ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ

*Анотація.* У сучасних умовах при загостренні конкурентної боротьби між підприємствами за ринки збуту продукції, особливої актуальності набуває впровадження методів моніторингу ефективності діяльності підприємств переробного комплексу АПК. Представлені організаційні аспекти та функції контролю системи управління підприємства.

*Ключові слова:* Система Сбалансованих показателів, ефективність, моніторинг, довгострокові стратегічні показники.

Kalacheva T.

## PROVIDING OF MONITORING OF EFFICIENCY OF FUNCTIONING OF ADMINISTRATIVE SYSTEM OF ENTERPRISE OF PROCESSING INDUSTRY IS ON BASIS OF SYSTEM OF THE BALANCED INDEXES

*Summary.* The present day characterized by sharpening market competition between enterprises for produce marketing. Introduction of methods of enterprise effective performance monitoring becomes particularly urgent and vital. Organizational aspects and functions of a control system management processes of enterprise

*Keywords:* System Balanced Scorecard, efficiency, monitoring, long-term strategic indices.

### 1. Вступ

Інтеграція України в європейський економічний простір, вступ до СОТ, вплив світової кризи на фінансову стабільність вітчизняних підприємств вимагає підвищення їх конкурентоспроможності за допомогою збереження продовольчої безпеки країни. Тому актуальною залишається проблема дослідження і застосування нових підходів, методик і концепцій контролю системи управління підприємств АПК для підвищення ефективності їх функціонування.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Можливість отримання максимального ефекту від виробничої діяльності розглядається економістами різних країн впродовж багатьох десятиліть. Засновник процесного підходу в менеджменті - А. Файоль вважав, що довести підприємство до його мети можна найкращим чином використовуючи його ресурси. Він виділяв шість основних функцій управління на мікрорівні, з яких основною вважав адміністративну функцію, яка забезпечує хід виробництва. Послідовники процесного підходу в менеджменті Фейо. Г., Девіс Р., Гулік Л. та інші відокремлювали функції, як незалежні, повторювані, універсальні, цілеспрямовані цикли діяльності підприємства.

Прихильники системного підходу - І. Ансофф, Е. Атос, Н. Вінер, Т. Пітерс, Р. Паскаль, М. Портер, Р. Уотермен, К. Шеннон, вказували на недоліки процесного підходу та вважали ефективність управління результатом всіх складових підприємства, як складної, відкритої, соціотехнічної системи [4]. Складність системи полягає у тому, що вона включає фінансову, виробничу, управлінську та інших підсистеми. Відкритість системи передбачає необхідність враховувати підприємство, як частину глобальної бізнес - системи. А соціотехнічність системи забезпечується поєднанням соціального компонента (персоналу підприємства) з технічним компонентом (технічне оснащення).

Процеси глобалізації та інтеграції економічного простору підтверджують місце окремого підприємства, як підсистеми глобальних бізнес-процесів. Тому системний підхід знайшов відображення у сучасних вимогах міжнародних стандартів ISO до побудови системи менеджменту на підприємствах і забезпечення функції контролю, як необхідної складової ефективного функціонування системи.

## Основні функції менеджменту виділені прихильниками процесного підходу

|   |   |
|---|---|
| Адміністративна, технічна, комерційна, фінансова, охоронна, облікова;<br>у тому числі адміністративна функція включає: передбачення, організацію, розпорядництво, узгодженість, <u>контроль</u> | Файоль А. (1841-1925) та інші його послідовники |
| <u>Планування</u> , організація, об'єднання ресурсів, управління, <u>контроль</u>   | У. Ньюмен (50-ті роки XX ст)                    |
| <u>Планування</u> , організація, керівництво, координація, <u>контроль</u> , управління людськими ресурсами   | Дж. Террі                                       |
| <u>Планування</u> , організація, спонукальні дії, <u>контроль</u>   | Пізніші роботи Дж. Террі                        |
| <u>Планування</u> , організація, комплектація персоналу, керівництво, координація, <u>контроль</u>  | Г. Кунц и С. О. Доннелл                         |
| <u>Планування</u> , організація, мотивація і <u>контроль</u>  | М. Мескон, М. Альберт та Ф. Хедоурі             |

Ефективність – комплексна, операційна властивість процесу функціонування системи, що характеризує його пристосованість до досягнення завдання системи. Основна її характеристика – ступінь відповідності результатів операції її меті. Р. Каплан и Д. Нортон запропонували для оцінки ефективності діяльності комерційних підприємств використовувати «System Balanced Scorecard» (BSC), що базується на чотирьох перспективах: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток персоналу [1;2;3].

### 3. Мета статті і постановка завдань

Таким чином, метою дослідження є забезпечення моніторингу ефективного функціонування управлінської системи переробних підприємств АПК на основі системи збалансованих показників.

різними прихильниками процесного підходу відносяться планування, організація (управління) та контроль (табл. 1). Інші функції, на нашу думку, є складовими організації (управління) виробництва: керівництво, координація, комплектація персоналу, спонукальні дії, мотивація, об'єднання ресурсів. Таким чином, саме функція контролю повинна забезпечити зворотній зв'язок за для ефективного функціонування всіх процесів та підпроцесів системи підприємства.

Процес управлінської діяльності забезпечує вплив управляючої підсистеми, на керовану для досягнення мети підприємства і визначає ефективність її функціонування (рис 1).

Наведена схема включає суб'єкт управління, або підсистему, що виконує функцію управління та

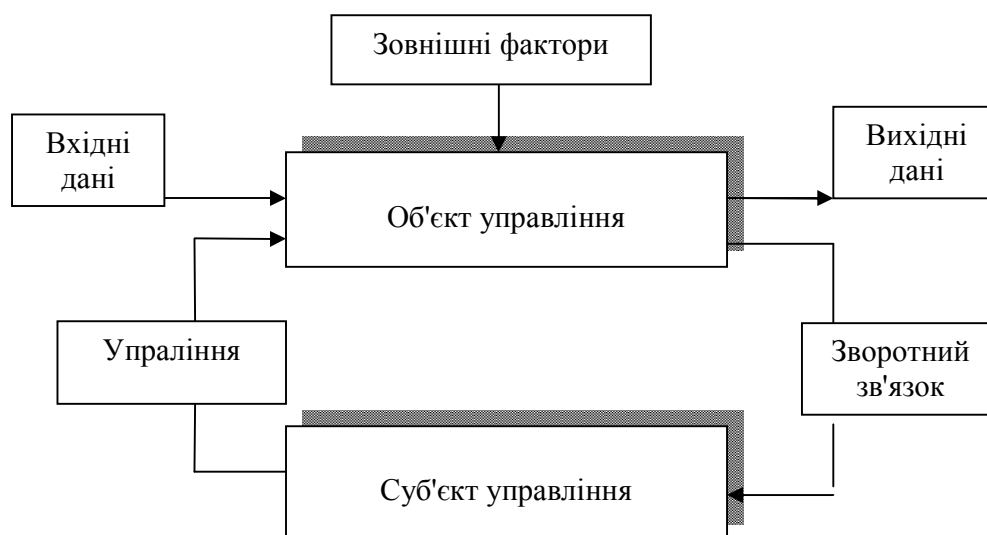


Рис.1. Схема функціонування системи підприємства

### 4. Виклад основного матеріалу

Аналізуючи процесний та системний підходи слід визначити спільною рисою присутність та важливість контролю, як основної функції менеджменту. До основних функцій менеджменту, які виділені

характеризується метою діяльності підприємства відповідно до обраної стратегії. Об'єкт управління включає систему об'єднуючу основні процеси і показники за перспективами і окремими підпроцесами.

Вплив зовнішніх чинників на ефективність діяльності переробних підприємств АПК

| Чинники                                    | Характеристика основних елементів   |
|--|---|
| очікування споживачів                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• якість</li> <li>• ціна</li> </ul>  |
| можливості споживачів                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• рівень платоспроможності споживачів</li> </ul>   |
| вимоги міжнародних інституційних утворення | <ul style="list-style-type: none"> <li>• вимоги стандартів ISO до системи менеджменту безпеки харчових продуктів</li> <li>• вимоги стандартів ISO до системи менеджменту якість продукції</li> <li>• вимоги СОТ щодо обмеження держпідтримки сільгосп-виробника</li> </ul>    |
| забезпечення сировинними ресурсами         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• інтегральні об'єднання з постачальниками</li> <li>• кластери</li> </ul>  |
| конкурентне середовище                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• маркетингові дослідження ринку галузі</li> <li>• абсолютна конкурентна сила підприємства</li> <li>• інноваційно-інвестиційний потенціал підприємства[5]</li> <li>• рівень рентабельності виробництва основних конкурентів</li> </ul> |
| зовнішньоекономічна політика держави       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• митні тарифи</li> <li>• квоти на імпорт</li> <li>• обмеження експорту конкурентноспроможних видів сільгосппродукції</li> </ul>   |
| законодавча база                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• податкові ставки</li> <li>• пільгове оподаткування</li> </ul>  |
| умови кредитування                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• пільгове кредитування</li> <li>• процентні ставки на кредити</li> </ul>  |
| інтереси інвесторів                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• рентабельність виробництва</li> <li>• прибутковість</li> <li>• фінансова стійкість підприємства</li> </ul>   |

Для ефективного управління основними процесами переробного підприємства АПК необхідно визначити мету кожного з них, скласти опис, визначити початок (вхід) і чим він закінчується (вихід), вказати відповідальних. Крім того необхідно, щоб вхід кожного наступного процесу був виходом попереднього, а результатом кінцевого процесу була продукція відповідна очікуванням споживачів. Для переробних підприємств АПК особливо важливо, щоб цілі окремих процесів були співзвучні основним цілям підприємства. Також, вони повинні враховувати вплив різних зовнішніх чинників: очікування споживачів, обмеженість сировинних ресурсів, конкурентне середовище, зовнішньоекономічну політику держави, законодавчу базу, інтереси інвесторів та інші (табл. 2).

Що б забезпечити конкурентоспроможність своєї продукції на внутрішньому і зовнішньому ринку, а так само врахувати очікування споживачів по критеріям якості і безпеки харчової продукції, підприємства повинні впроваджувати вимоги стандартів серії ISO. Для великих та середніх переробних підприємств АПК, необхідно враховувати вимоги ISO 22000:2005 «Система менеджменту безпеки харчових продуктів» і ДСТУ 9001:2009, який розроблений на підставі міжнародного стандарту ISO серії 9001:2008 «Система менеджменту якості».

Таким чином, ми вважаємо основними елементами системи функціонування підприємства наступні:

- Стратегія підприємства ;
- Структура або внутрішня композиція підприємства;
- Система взаємодії всіх видів процесів і підпроцесів об'єкта управління, побудована за таким алгоритмом:

- з'ясувати усі види процесів, підпроцесів та мету кожного з них відповідно до стратегії підприємства;
  - розкрити зміст кожного процесу, його вхід і вихід;
  - передбачити, щоб вхід кожного наступного процесу був виходом попереднього на основі причинно-наслідкових взаємозв'язків;
  - визначити відповідальних за процеси;
  - Збалансована система фінансових та не фінансових показників за напрямками (перспективам): фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання і розвиток персоналу.
  - Забезпечення зворотного зв'язку на основі моніторингу показників збалансованої системи для визначення ефективності функціонування управлінської системи підприємства.
- Система менеджменту повинна на аналітичних даних управлінського обліку забезпечити проведення моніторингу, як елементу функції контролю. Ми пропонуємо моніторинг ефективності функціонування управлінської системи проводити на основі збалансованої системи фінансових та не фінансових показників. Моніторинг, як елемент зворотного зв'язку на основі збалансованої системи показників включає такі етапи:
- розробляються показники ефективності кожного процесу і підпроцесу з урахуванням причинно-наслідкових взаємозв'язків;
  - забезпечується зворотний зв'язок на основі отриманої інформації про відхилення;
  - оцінюється ефективність реалізації стратегії підприємства за чотирьох основних перспектив: фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання і розвиток персоналу.



## 5. Висновки

Таким чином, ми розглядаємо переробне підприємство АПК, як відкриту систему з основними елементами: стратегія підприємства; структура або внутрішня композиція підприємства; система взаємодії усіх процесів, побудована за цільовим принципом; збалансована система фінансових і не фінансових показників за напрямками (перспективами). Системно-процесний підхід до побудови моделі переробного підприємства АПК, є основою для розуміння взаємодії процесів під впливом чинників зовнішнього середовища, і забезпечує зворотний зв'язок шляхом проведення моніторингу основних показників ефективності функціонування системи управління підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Каплан Р. С. Организация, ориентированная на стратегию [Текст] / Р. С. Каплан, Д. П.Нортон. – М. : ЗАО «Олимп-бизнес», 2004. – 416 с.
2. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей : От стратегии к действию [Текст] / Р. С. Каплан, Нортон. Д. П. – М. : Олимп-бизнес, 2003. – 210 с.
3. Каплан Р.С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты [Текст] / Р. С. Каплан, Д. П.Нортон. - М. : ЗАО Олимп-бизнес, 2005. – 512с.
4. Питерс Т. В поисках эффективного управления [Текст] / Т. Питерс, Р. Уотермен – М. : Прогресс, 1986. – с. 148.
5. Теоретико – методологічні основи підвищення інноваційної привабливості інноваційного потенціалу регіону: монографія [Текст] / [В. М. Горчаров, Д. В.Солоха, Є. В. Гончаров С.О. Чирков та ін.]. – Донецьк : ТОВ «Східний видавничий дім», 2010. – 282с.
6. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии [Текст] / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд – М. : Банки и биржи, 1998. – 316с.

## ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО МОВЛЕННЯ ТА ЛЕКСИКИ ЯК ОСНОВА КОМПЕТЕНТНОСТІ ВИПУСКНИКА ВИЩОЇ ШКОЛИ

*Анотація.* Професійна лексика розглядається як складова компонента компетентностей бухгалтера, аналітика, аудитора. Досліджено типові невідповідності установленим формам мовлення виникають в організації навчального процесу і наукової діяльності студентів. Внесено пропозиції щодо удосконалення технологій навчання, спрямованих на формування професійної культури мовлення.

*Ключові слова:* технологія навчання, професійні терміни, термінологія, професійне мовлення, лексика.

Karpenko O.

## PROBLEMS OF FORMATION PROFESSIONAL SPEECH AND VOCABULARY AS THE BASIS OF COMPETENCY OF HIGH SCHOOL GRADUATES

*Annotation.* Problems of professional speech and language as a core competency of graduate of the higher education schools. Professional language is considered as an integral component of competencies of an accountant, an analyst, an auditor. The typical disconformities to the defined forms of speech, that take place in the organization of educational process and student's research is investigated. Suggestions of improvement of educational technologies aimed at creating a professional culture of speech are drawn.

*Keywords:* educational technology, professional terms, terminology, professional speech, vocabulary.

### 1. Вступ

Вирішення актуальних завдань вищої школи пов'язане зі зміною сучасної парадигми навчання. Зміст освіти, методика та організація навчання повинні відповідати запитам ринку праці, бути особистісно орієнтованими, ґрунтуватися на компетентнісній основі [2, 6, 7, 8].

Вищі навчальні заклади економічного профілю традиційно формують у молоді систему економічних знань, сприяють розширенню та оновленню професійних знань на найсучаснішому рівні у фахівців - практиків у сфері фінансового та управлінського обліку, аналізу, контролю та ревізії, судово-бухгалтерської експертизи, аудиту. Магістерські програми передбачають можливість підготовки економічної еліти держави, рівень освіти і виховання якої повинні відіграти відповідну роль не лише в інноваційному розвитку України, а і в культурі суспільства. Однак виконані дослідження дають змогу зробити висновок про наявність проблем у застосуванні сучасних методик спостереження за господарською діяльністю та підготовки внутрішньої звітності для забезпечення зворотного зв'язку в системі управління, зумовлених відсут-

ністю упорядкування професійних термінів. Існують також, проблеми введення галузевої термінології в реально можливу систему на усіх рівнях управління із використанням спеціальних способів і моделей, достатніх для створення терміна як засобу однозначного, адекватного вираження спеціального поняття; Відзначаються також невідповідності усталеним формам у вживанні, професійної лексики під час проведення навчальних занять, підготовки навчально-методичного забезпечення, організації науково-дослідної роботи студентів.

У контексті сучасної концепції вищої освіти видано низку нових підручників, оновлюється методичне забезпечення навчального процесу. Зазвичай автори зосереджуються на змісті матеріалу, не завжди звертаючи увагу на психолого-педагогічні тонкощі його подання, не враховуючи, що для набуття професійної компетентності студент опрацьовуватиме джерела з суміжних галузей знань і стикатиметься із застосуванням різних термінів, характеризують ті самі явища, поняття. Ми досліджували проблеми підготовки якісного підручника та дали критичну оцінку деяких з дисципліни „Управлінський облік” [4], порушували питання вимог до

випускника за спеціальностями „Облік і аудит” та „Фінанси” [3]. Управління знаннями неможливе без інформаційно-комунікативних зв'язків [5].

## 2. Мета статті і постановка завдання

Спостереження за мовою керівників бізнес-структур, викладачів та студентів різних навчальних закладів України, вивчення стилю викладання матеріалу у наукових виданнях та підручниках, за якими здійснюється підготовка студентів, ознайомлення зі змістом авторефератів та дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, з матеріалами конкретних підприємств (наказами про облікову політику, посадовими інструкціями, положеннями про структурні підрозділи, іншими внутрішніми регламентами, аналітичними записками тощо) свідчать про наявність певних невідповідностей усталеним мовленнєвим формам, некоректне застосування професійних термінів, недостатньо високу культуру професійного мовлення. Ці питання неодноразово та розглядалися у наших публікаціях [3-6].

Мета статті - дослідити проблему формування мовленнєвої культури випускника вищої школи та вживання професійних термінів під час, підготовки сучасних бухгалтерів, аналітиків, аудиторів .

## 3. Виклад основного матеріалу

Формування нового інформаційного суспільства в умовах розвитку процесів глобалізації та загострення конкурентної боротьби між країнами, регіонами та організаціями за оволодіння новими технологіями та ринками висуває на перший план проблему формування у студентів професійної компетентності [2, 6, 7]. Під компетентністю людини педагоги розуміють спеціальним шляхом структуровані (організовані) набори знань, умінь, навичок і ставлень, які набуваються у процесі навчання. Оскільки професійна діяльність майбутніх бухгалтерів, аудиторів відбуватиметься у середовищі комунікативних зв'язків, то мовна компетенція та її складові – граматичні навички та вміння допоможуть ефективніше вирішувати професійні завдання. Випускник повинен не лише знати сутність професійних термінів, а й вживати їх у професійному спілкуванні, тому під час навчання потрібно формувати комунікативну компетенцію. Оскільки, що культура – це система визначених суспільством групових цінностей, соціальних норм і моделей поведінки, у вищих навчальних закладах особливу увагу треба приділяти культурі професійного мовлення, що вимагає від усіх учасників навчально-виховного процесу створення атмосфери культу ділового професійного мовлення.

У цьому контексті важливо розрізнати поняття „термін” та „термінологія”, розуміти ознаки термінів, джерел їх створення, критично ставатися до вживання запозичених слів з іноземних фахових джерел. Викладач вищої школи повинен розуміти, що професійна компетентність конкурентоздатного випускника не можна сформувати без навичок спілкування «мовою спеціальності», оскільки під професійною компетентністю необхідно розуміти єдність спеціальних та міждисциплінарних ключо-

вих компетентностей особистості, яка означає ефективне використання засвоєних термінів. Володіння мовою спеціальності є функціональною предметною компонентою професійної компетентності майбутніх економістів .

Процес формування мовленнєвої культури майбутнього випускника має бути об'єктом управління передусім з боку лекторів, завідувачів кафедр, що безпосередньо відповідають за зміст навчально-методичного матеріалу, яким користуються студенти у процесі навчання. Під його підготовки викладачі ретельно добирають необхідне, використовуючи зокрема іншомовну літературу чи її переклади. Саме незнання іноземної мови сповільнює процес використання корисної інформації за фахом під час підготовці до навчальних занять, тоді як використання перекладів праць зарубіжних авторів зумовлене певними труднощами в розумінні змісту окремих понять. Наприклад, у перекладі «Управлінського обліку» автора К. Друрі можна знайти поняття «цільові витрати», що за змістом відповідає поняттю «об'єкт витрат», або «вмінені витрати» – під якими автор розуміє «альтернативні», «один з видів нерелевантних витрат», «надходження», а розуміти необхідно «дохід» (виручка), «трансфертні ціни», які можливо доцільніше було б тлумачити як «ціни внутрішньої передачі»[1]. У Ч.Хорнгрена та Дж.Фостера знаходимо «запасомісткі витрати», тобто ті, що включаються до виробничої собівартості; «конверсійні витрати», тобто «витрати на обробку сировини, матеріалів та роботу силу», маржа безпеки, тобто «запас міцності»[9]. У А. Яругової - «витрати, залежні від центів відповідальності», тобто «контрольовані», «систематичний облік», у розумінні «фінансовий» [11]. Р.Фіджеральд використовує термін «маржа прибутку», маючи на увазі «маржинальний дохід», валова маржа», - «валовий прибуток», «буферний запас», тобто «резервний» [10].

Термін *balanced scorecard* перекладають так: збалансована система показників, система збалансованих показників, збалансовано оціночна відомість карта бальних оцінок, збалансовані облікові карти, система взаємопов'язаних показників, карта внесків.

У читачів виникає різночитання поняття «повних витрат» і «повної собівартості», оскільки традиційно під повною собівартістю розуміли сукупність виробничої собівартості та витрат на збут. Тому викладачам необхідно бути особливо коректним при використанні терміну «повні витрати», коли мова йтиме про оцінку запасів.

Вживання професійних термінів студентами вимагає особливої точності та однозначності. і має бути під постійним контролем викладача. Викладач повинен допомогти студенту (який вивчає не лише облік, а й економіку, менеджмент тощо) розібратися у вживаних термінах: сталість чи стійкість, затрати чи витрати, поріг рентабельності чи точка беззбитковості, управлінський облік чи контролінг, управління чи керування, менеджери чи менеджмент тощо).

## Приклади використання студентами некоректних висловів

|  |   |
|--|---|
| Редакція студента  | Рекомендована редакція  |
| Всім відомо, що....  | З економічної літератури відомо, що ...   |
| Зробивши висновки по табл.1.8. можна говорити.   | Наведена інформація свідчить про те,...   |
| Кожне підприємство, яке в наш час хоче втриматися на ринку повинно постійно розвиватись  | На сучасному етапі розвитку економіки кожне підприємство для того, щоб зберегти свої ринкові позиції, повинно постійно вживати заходів для розвитку   |
| На дебет рахунка віднесено ...   | За дебетом рахунка відображено  |
| Досить недавно   | Станом на ....(зазначати конкретну дату)  |
| Отже, виходячи із витрат на виготовлення продукції, ми визначаємо її собівартість  | Отже, основою для калькулювання собівартості продукції є раціонально організований облік витрат   |
| Згідно ПСБО 16 „Витрати”   | Згідно з П(С)БО 16 „Витрати”  |
| Говорячи про облік витрат на виробництво, можна сказати, що він організовується з метою розподілу витрат на кожну окрему операцію або кожен окремий продукт, що необхідно для                              | Організація обліку витрат на виробництво покликана забезпечити підготовку інформації за кожною окремою операцією....  |
| Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькулювання собівартості продукції для різних потреб управління   | Значення класифікації витрат зумовлено необхідністю управляти ними.   |
| Важливим аспектом дослідження сутності доходів є їхня класифікація   | Класифікація доходів є основним способом їх пізнання  |
| Аналізом рентабельності встановлено протягом 2005-2011 рр. її ріст   | У результаті дослідження виявлено, що протягом 2005-2011 рр. рентабельність зростала  |
| Багато авторів ті самі поняття трактують по-різному  | Багато авторів однакові поняття трактують по-різному  |
| Після дослідження думок різних науковців, запропоновано застосовувати також в сільськогосподарських підприємствах класифікацію витрат за принципом управлінського обліку «різні витрати для різних цілей». | Вважаємо, що розроблена вченими класифікація за принципом управлінського обліку «різні витрати для різних цілей» доцільна до застосування в усіх галузях господарювання, зокрема в сільськогосподарських підприємствах. |

Джерелом інформації для виявлення механізмів покращення управління процесом формування мовленнєвої культури майбутнього випускника повинні стати результати відвідування лекцій та практичних занять викладачів, курсові, дипломні чи інші наукові роботи студентів, виконані письмово контрольні роботи, кожен з елементів навчальних занять.

Так, вважаємо, що на формування професійної термінології суттєво впливає організація опитування на практичних заняттях, або постановка питань для активізації розумової діяльності студентів на лекції. З педагогічного досвіду відомо, що мають місце використання викладачами таких висловів: «Що таке...?» замість «Дайте визначення...»; «Яка мета аудиту?» замість «Сформулюйте мету аудиторської діяльності»; «Що таке об'єкти аудиту?» замість «Наведіть приклади об'єктів аудиту»; «Що таке калькулювання?» замість «Що розуміють під калькулюванням?»; «Основні ознаки управлінського обліку» замість «Охарактеризуйте основні ознаки управлінського обліку», «На якому рахунку обліковується...?» замість «За яким рахунком здійснюється облік?».

У курсових та дипломних роботах трапляються приклади відсутності граматичної компетентності, що не дає змогу студенту будувати речення та фрази у вступі та висновках, граматичні та стилістичні помилки. Під час робіт також спостерігаються розбіжності між мовною моделлю, яку вибирає студент, та змістом засобів візуалізації змісту роботи, запропонованих членам ДЕК. 10 % студентів-випускників через відсутність граматичних навичок не дозволяє сформулювати речення відповідно до мовного замислу роботи.

Наприклад, в одній із наукових робіт, поданих на внутрішньовузівський конкурс, містився вислів типу: «До складу виробничих ресурсів в управлінському обліку входять...». Редагуючи зроблені студентом записи, науковий керівник мав звернути увагу студента на те, що виробничі ресурси існують на підприємстві, а не в системі обліку, що (майбутній бухгалтер чи аудитор) повинен уявляти, як вони надходять, де зберігаються, ким використовуються на підприємстві, а вже потім якими способами відображаються у системі обліку. Студенти часто використовують фрази, у яких неживі предмети наділені функціями живих – «бухгалтерія забезпечує менеджмент інформа-

цією», замість «бухгалтери забезпечують менеджера інформацією», «фінансова звітність узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства та необхідна внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень» замість «Завдяки фінансовій звітності існує можливість...», «американські підприємства навчають усіх співробітників методам контролю якості, підвищують відповідальність працівників за якість, використовуючи самоконтроль якості» замість «На підприємствах у США створюються умови для...». Саме в таких випадках викладач має ще одну можливість звернути увагу майбутнього бухгалтера на те, що в обліку здійснюється лише відображення господарських операцій, процесів і йому необхідно уявляти технологію та організацію конкретного бізнесу, знати, в компетенцію якої посадової особи входять чинники, що впливають на ефективність та результативність ведення господарської діяльності (незалежно від того, який статус має господарського одиниця).

На професійну культуру впливає своєчасне коригування стилістичних помилок студента, які можна виявити під час виконання першої курсової роботи за фахом. Проаналізуємо деякі викладені студентами думки: «На сьогоднішній день слова дебіторська заборгованість не викликають здивування». З цієї фрази не зрозуміло, на чому хотів наголосити автор – можемо здогадатися, що на актуальності проблеми контролю за формуванням дебіторської заборгованості. У висновках до іншої роботи читаємо: «Уточнено склад субрахунків обліку». Студент, певно, мав на увазі: «Розширено перелік субрахунків». Коригуючи речення «Говорячи про облік витрат на виробництво, можна сказати, що він організовується з метою розподілу витрат на кожен окрему операцію або кожен окремий продукт», доцільно порекомендувати використати вирази «дослідивши», «можна зробити висновок», «Організація обліку витрат має бути орієнтована на забезпечення інформації про витрати у розрізі окремих...». Редакцію типу «Четверту групу складають М. В. Кужельний, В. Г. Лінник» рекомендувати замінити на «До четвертої групи відносяться такі автори як М. В. Кужельний та В. Г. Лінник, у працях яких...»; «Третя група авторів — Г. Г. Кирейцев, І. Бернар, Ж.-К. Коллі — розуміє дебіторську заборгованість як вимоги щодо оплати...» на «У працях авторів третьої групи — Г. Г. Кирейцев, І. Бернар, Ж.-К. Коллі — дебіторська заборгованість тлумачиться як вимоги щодо оплати...». Цей перелік можна продовжити (табл. 1):

Коригування письмово оформлених думок студентів (стилю, редакції), допомагає їм професійно правильно розкривати думки, робити узагальнення та формулювати висновки, зрозумілі користувачам інформації (на етапі навчання ними є викладачі та однокурсники), тобто удосконалювати культуру професійного спілкування.

Недопустимим є вживання студентами чи окремими викладачами під час лекцій, практичних занять чи інших форм організації навчання замість

прийнятих в економічній науці термінів професійної лексики, слів чи типових виразів, поширених у професійному середовищі (наприклад: «бухгалтерська проводка» «веде рахунок», «маржа», «сидить на рахунку» тощо). Водночас інколи можливо і навіть, необхідно використовувати на практичних заняттях саме, ті вислови, які висловлюють практики. Так, анкетування студентів четвертого курсу, показало, що 25 % з опитаних не розуміють змісту вислову «формула балансового взаємозв'язку ( $Z_p + H = B - Z_k$ ), «перевірка за правилом на кут».

Все ще часто вживаються русизми («вклад у покриття» - внесок у покриття; витрати; «взаємопов'язані головні задачі системи обліку та контролю» - завдання), у той час як у рефератах до наукових робіт студентів, підготовлених російською мовою, «Вступ» перекладають як «Вступление» замість «Введение» тощо. Використання у формулах позначення буквами латинського алфавіту також має бути об'єктом управління з боку викладача. Студент повинен розуміти, що здебільшого випадків позначення зумовлені безпосереднім зв'язком з назвою терміна англійською мовою (наприклад, CVP-аналіз). Викладач повинен сприяти тому, щоб іншомовна комунікативна компетенція допомагала формуванню особистісних ключових компетентностей, які дають змогу випускникам вирішувати проблеми, що виникають у різних сферах особистого та суспільного життя.

Особливу увагу треба приділити аналізу чинників, які призводять до того, що деякі випускники не здатні самостійно підготувати якісне резюме, проходити співбесіди, вести ділову розмову, готувати ділові папери.

#### 4. Висновки

На думку автора, у вищій школі залишається невирішеною проблема, пов'язана з управлінням процесом формування особистісних ключових компетенцій (кола питань, щодо яких особа обізнана, має досвід та розуміє свою відповідальність за їх вирішення). Навчаючись у ВНЗ, студент повинен оволодіти мовою спеціальності, оскільки знання професійної термінології забезпечать повноціннішу професійну діяльність, ефективні комунікативні зв'язки, а отже, допоможе випускнику досягти успіху в житті. Для вирішення проблеми, пов'язаних з формуванням професійного мовлення та лексики, необхідно:

- керівнику відділу якості ВНЗ чи певній особі, якій делеговано право створювати умови для забезпечення якості освітньої послуги (у разі відсутності у ВНЗ системи якості) розмежувати відповідальність за формування системи знань професійної термінології між викладачем та студентом у відповідних внутрішніх регламентах;

- завідувачу кафедри здійснювати моніторинг за формуванням відповідного методичного забезпечення, яке б дало змогу вирішувати проблеми формування професійної компетентності, контролювати дотримання норм мовленнєвої культури викладачами під час особистого відвідування навчальних занять, культурно-масових та виховних заходів; сприяти належному оцінюванню набутих

навичок професійного спілкування під час діагностики якості знань та вмінь випускника;

- *викладачам* (незалежно від стажу роботи, віку, наявності наукового ступеня) активно долучитися до удосконалення власного термінологічного запасу під час підготовки до занять та їх проведення, створювати атмосферу заохочення студентів до чистоти професійного мовлення; зробити його одним з критеріїв оцінювання набутих знань, вмінь та навичок за фахом, звертати увагу студентів на припущені помилки, оцінюючи їхні знання та набуті навички, обговорювати разом зі студентами правильність тлумачень, окремих висловів, редакції текстів аналітичних записок, внутрішніх документів, які створюють студенти на практичних заняттях, під час виконання науково-дослідної роботи, випускової роботи; самостійно ініціювати створення термінологічних словників за напрямками підготовки, об'єднуючись у тимчасові творчі колективи з колегами з різних кафедр.

Реалізувати ці заходи необхідно якнайшвидше, що покладає відповідні завдання на викладача вищої школи і потребує удосконалення методики викладання економічних дисциплін, ораторського мистецтва, створення відповідної атмосфери спілкування. Культура професійного мовлення має стати невидимою канвою, у яку вплетені накопичені професійні знання, які слугувати основою для професійного зростання, фундаментом прогресу суспільства.

Подальші наукові розробки потрібні, щоб вирішити завдання мінімізації розбіжностей у трактуванні тих самих економічних понять та розробити тести для перевірки рівня сформованості граматичної компетенції бухгалтера, аналітика, аудитора. Це покращить внутрішньонаукове спілкування, міжнаукові та професійні інформаційні комунікації.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри – М. : Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

2. Иванов Ю. В. Формування конкурентних переваг вищих навчальних закладів на ринку освітніх послуг : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. – Полтава, 2008 / Ю. В. Иванов. – 20 с.

3. Карпенко О. В. Вплив змісту бухгалтерського обліку на методику викладання його теоретичних основ / О. В. Карпенко // Проблеми економіки України : збірник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 73 с.

4. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: моногр. / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

5. Карпенко О. В. Вимоги до сучасного бухгалтера-аналітика / О. В. Карпенко // Матеріали науково-практичної конференції „Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні”, збірник наукових праць КНЕУ «Фінанси, облік і аудит». – К. : КНЕУ, 2006. – С.184-190.

6. Карпенко О. В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі : навч. посіб / О. В. Карпенко – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 244 с.

7. Матушкин Н. Н. Формирование перечня профессиональных компетенций выпускника высшей школы / Н. Н. Матушкин, И. Д. Столбова // Высшее образование сегодня, 2007. – № 11. – С. 28-30.

8. Пастухов А. Л. Тенденции управления знаниями в университетских комплексах / А. Л. Пастухов // Экономика и управление. Российский научный журнал, №10 (60), 2010. – С.86-89.

9. Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен – М. : Финансы и статистика, 2003. – 415 с.

10. Фиджеральд Р. Управление финансами предприятия для менеджеров. Руководство по планированию, контролю и принятию решений / Р. Фиджеральд ; [пер. с англ.] – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 456 с.

11. Яругова Я. Управленческий учет / Я. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 238 с.

## ЗВІТНІСТЬ У ЗАГАЛЬНІЙ ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: РОЗВИТОК ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ

*Анотація.* Розглядаються концептуальні підходи до формування фінансової та бухгалтерської звітності. Обґрунтовано порядок застосування принципів оцінки статей балансу через формування резервів під можливі втрати банків у процесі здійснення активних операцій.

Виведено об'єктивні умови трансформації системи бухгалтерського обліку в інтегровану інформаційну систему управління підприємством.

**Ключові слова:** звітність, облікова система, оцінка, управління.

Kindratska L.

## REPORTING IN GENERAL ACCOUNTING SYSTEM BUSINESS ENTITIES: THE DEVELOPMENT AND IMPROVEMENT

*Summary.* Conceptual approaches are examined to forming of the financial and book-keeping reporting. Grounded order of application of principles of estimation of balance sheet items through forming of backlogs under the possible charges of banks in the process of realization of active operations. The objective terms of transformation of the system of record-keeping are shown out in computer-integrated management information by an enterprise.

**Keywords:** reporting, accounting system, evaluation, management.

### 1. Вступ

Бухгалтерський облік як важливий складник загального процесу управління підприємством забезпечує формування значного обсягу інформації, яка становить підґрунтя прийняття рішень на всіх ієрархічних рівнях.

Нині інформаційний процес варто характеризувати з позиції інформаційного підходу до бухгалтерського обліку, відтак його ототожнення з процедурою обчислювальної обробки інформації втрачає будь-яку логіку. Зазначені питання активно досліджуються вітчизняними науковцями. Особливої актуальності результати досліджень набувають у процесі подальшого реформування системи обліку і звітності з орієнтацією на положення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Висловлюються думки щодо зміни теорії бухгалтерського обліку, переорієнтації традиційних елементів методу відповідно до вимог інформатизації суспільного розвитку. Важливі напрацювання належать провідним вітчизняним вченим – обліковцям, зокрема Ф. Ф. Бутинцю, С. Ф. Голову, Г. Г. Кірейцеву, Н. М. Малюзі, М. С. Пушкарю. Ґрунтовно проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки проаналізовано С. Ф. Легенчуком.

Втім, ще багато питань потребують вирішення, особливо щодо їх практичного застосування. Дискусійні постановки проблеми завжди залишаються правом науковців. Практика ж потребує чітких механізмів реалізації, навіть якщо професійному судженню бухгалтера надати статус визначальної думки при здійсненні облікового процесу.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Оскільки результативним продуктом системи бухгалтерського обліку є звітність, то питання вдосконалення бухгалтерського обліку мають розглядатися під кутом узагальнення інформації про господарські процеси і факти, її подання у звітності.

Мета статті полягає в обґрунтуванні підходів до поділу звітності на бухгалтерську та фінансову, визначенні напрямів удосконалення оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку, зокрема оцінки за справедливою вартістю через її вплив на статті балансу та фінансовий результат діяльності господарювання суб'єктів.

### 4. Виклад основного матеріалу

Традиційно обліковий процес для практикуючого бухгалтера вважається процедурою опрацювання, зокрема і обчислювальної обробки інформації про події і факти здійснення господарської діяльності. Серед метафоричних стереотипів цього процесу є теоретична версія про так зване професійне судження бухгалтера, яке керує його діями

та урівноважує бажання закінчити обробку інформації та адекватно відобразити її зміст у бухгалтерській звітності.

З позицій цього дослідження необхідно, насамперед, визначити взаємозалежність між зазначеними складниками облікового процесу. Реальність звіту можлива тільки за умови відповідності інформації потребам користувачів. Втім, важливо наголосити на існуванні значної кількості користувачів з різними інтересами. Це дає підстави розглядати звітну інформацію як своєрідний бухгалтерсько-економічний товар, що виробляється з метою забезпечення попиту на інформацію. У цьому сенсі облікова процедура виступає своєрідним засобом формування цього товару, тим самим створюючи надійне підґрунтя його споживчих ознак. Якщо ж показники звітності будуть відхилятися від реального стану ведення діяльності з огляду на своєрідні професійні судження бухгалтера, відповідального за їх формування, то відпадуть підстави визнавати ці судження оновленою ідеологією бухгалтерського обліку, що сьогодні вважається необхідною умовою його вдосконалення.

З іншого боку, як зазначає Н. М. Малюга, при веденні бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності окремо виділяють креативний (творчий бухгалтерський облік) [6, с.461]. Поширенню цього підходу сприяє до певної міри конфлікт інтересів управлінців і власників з питань розподілу ресурсів. Якщо врахувати, що бухгалтерський облік сам по собі не створює жодного виду бізнесу, а тільки супроводжує бізнесовий процес, то стане очевидним не логічність креативності в обліковому процесі. Та і власник, який самостійно управляє підприємством, ніколи не буде застосовувати творчі, тобто креативні прийоми для відображення реального стану справ свого підприємства [6, с.462]. У цьому сенсі важливо відокремити концепцію фінансової звітності і протиставити її бухгалтерській звітності. Для соціально значущих суб'єктів слід відмовитися від бухгалтерської звітності і прийняти винятково звітність фінансову. Це тягне за собою необхідність її формування з урахуванням положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Втім, і у першому, і другому варіанті бухгалтер зобов'язаний посилається на законодавчі акти. Водночас при складанні бухгалтерської звітності професійні судження неприйнятні, оскільки бухгалтерські процедури чітко виписані конкретними інструкціями з обліку. З огляду на те, що бухгалтерія супроводжує бізнес, то міжнародні стандарти у цьому випадку будуть не чим іншим, як своєрідними лозунгами. Важливо при обранні підходів до складання звітності урахувати запити користувачів звітної інформації. Певна річ, звітність повинна переконувати користувача у тому, що наведена інформація відбиває реальні аспекти діяльності суб'єкта господарювання. У жодному нормативному документі змістовно не виписано позиції щодо мети складання звітності. У ст. 3

Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” зазначено, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства [3, с.151]. Звучить? Беззаперечно! А далі що? Відсутні характеристики повної, правдивої та неупередженої інформації. Можливо саме щодо їх визначення бухгалтер і має застосовувати своє професійне судження? Якщо йдеться про власне професійне судження окремого бухгалтера, то, звісно, воно належить винятково йому. В іншого ж бухгалтера воно може бути іншим. Насмілюсь, можливо, на крамольну думку. Професійне судження у бухгалтера потрібне і вкрай необхідне тільки щодо, процедури відображення змісту господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. За рештою випадків він повинен діяти відповідно до положень чинних інструктивно-нормативних актів і особливо щодо складання податкової звітності.

Більше того, як зазначає Ф. Ф. Бутинець, розуміння, а відповідно й визначення професійної думки (що рівнозначне і професійному судженню – підкреслено Л.Кіндрацькою) має здійснюватися фахівцями. [1, с.131]. Можливо тому, що бухгалтер ні перед ким не дає клятву, що його професійне судження - єдино правильне, визначення його змісту відсутнє і у МСФЗ, і у вітчизняних нормативних документах з бухгалтерського обліку. Абсолютно по-іншому я підійшла б до цієї проблеми, якби йшлося про професійне судження аудитора, особливо в процесі застосування основоположних принципів, стандартів і процедур аудиту. Втім, це зовсім інший вектор дослідження. Тому повернімося знову до звітності, але тепер уже фінансової.

Норми Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, який доречі вже давно потребує досить суттєвих і глибоких коригувань, наштовхують на певні міркування. Так, фінансова звітність трактується як бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів підприємства за звітний період. Вище зазначалося, що формування цієї інформації ст. 3 Закону визнано метою бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Маємо певний дуалістичний підхід. Дійсно, система бухгалтерського обліку продукує великий обсяг інформації, узагальнення якої – необхідна умова формування показників бухгалтерської звітності. Якщо ж в процесі узагальнення бухгалтер за основу братиме положення МСФЗ, то логічно вести мову про фінансову звітність. Це означатиме набуття бухгалтерським обліком певного наукового статусу, особливо в умовах постіндустріальної економіки, але при збереженні ролі основної інформаційної системи підприємства.

Певна річ, за такого підходу ніхто вже не наважиться загальний обліковий процес зводити до процедур обчислювальної обробки інформації задля складання звітності. Під звітною інформацією маємо розуміти не стільки узагальнені дані фінан-



сового обліку, скільки підсумкову модель діяльності підприємства, яка допомагає приймати багатоваріантні управлінські рішення, особливо соціально значущими суб'єктами ринкових відносин, до яких повною мірою належать банківські установи. Нині в Україні сформовано потужну банківську систему, яка функціонує адекватно до нових економічних відносин, які ґрунтуються на ринкових засадах. Банки першими серед вітчизняних суб'єктів господарювання визнали об'єктивну необхідність у реформуванні системи бухгалтерського обліку і більш того, прийняли її неминучість. На основі положень міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку Національним банком опрацьовано оновлену ідеологію сучасної методології обліку, яку використовують всі банківські установи. Основа методології ґрунтуються на ключових нормах відображення вартості активів, зобов'язань, капіталу у системі бухгалтерського обліку з урахуванням фактора часу. Найважливішим в оновленій методології є інструменти, які використовуються для оцінювання активів і пасивів та відповідають стандартам фінансової звітності. Ураховано, що стандарти окреслюють певну логіку подання показників фінансової звітності і тим самим забезпечують прозорість та єдині підходи до відображення реальної вартості активів доходів, витрат, капіталу і врешті – результатів діяльності банківських установ. Навіть за такого підходу упровадження МСФЗ у банках України не вважається беззаперечним фактом. Банківські практики застерігають, що банківська сфера досить жорстко регульована. Відповідно регулятивна система, нормативні вимоги якої великою мірою базуються на облікових даних, вкрай чутлива до змін положень бухгалтерського обліку [7, с.23].

З огляду на це, всі зміни до нормативно-інструктивних актів, що вносяться НБУ зумовлені, переважно, змінами у положеннях МСФЗ. Це перше. А друге – оновлені положення не можуть застосовуватися вибірково-вони поширюються на всі без винятку банківські установи та мають норму обов'язковості щодо облікового процесу.

Це підтверджує логічність наведеної вище позиції стосовно фінансової звітності: відповідно до Стратегії застосування стандартів фінансової звітності України (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р) фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ обов'язково мають складати підприємства-емітенти, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, а також банки і страховики.

Базовою основою такої звітності є визначення грошових сум, за якими мають визначатися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та звіті про фінансові результати. Йдеться про облікову оцінку як оновлений елемент методу бухгалтерського обліку.

З моменту виникнення бухгалтерського обліку, основним видом оцінки, хоча і не єдиним, була оцінка на основі історичної вартості [5, с.253].

Нині практично для кожної сфери діяльності в процесі оцінки використовуються адекватні види оціночної вартості. Вартою уваги у цьому сенсі є думка С. Ф. Голова, який зазначає, що в системі глобального обліку (поняття відстоює С.Ф. Голова) вибір оцінки має залежати від мети та потреб користувача, що визначається як принцип релевантності оцінки [2, с.423].

У банківській практиці відповідно до концептуальної основи МСФЗ застосовується оцінка фінансових інструментів за справедливою вартістю, тобто сумою, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

У МСБО 39 “Фінансові інструменти: визначення та оцінка” надається ієрархія методів визначення справедливої вартості (від котирувань на активному ринку до розрахункових методів). Це може призвести до необ'єктивної оцінки вартості інструмента [7, с.25].

Для банків це досить важливо, оскільки переоцінка інструмента до справедливої вартості призводить до змін у капіталі (сума переоцінки фіксується на рахунках класу 5 “Капітал”).

Суттєвим недоопрацюванням щодо питань справедливої вартості є певні невідповідності вимог МСФЗ та положень Базельського Комітету (так званий Базель II), які поки що тимчасово нівелюються в процесі коригування окремих облікових даних ще до їх використання у пруденційному нагляді при розрахунку нормативів діяльності банківських установ.

Поza як, а справедлива вартість домінує практично у всіх інструктивних документах з обліку фінансових інструментів. Її зміни прямо пов'язані із порядком формування резервів під операції банків з цінними паперами, формування та використання резерву для відшкодування можливих втрат за кредитними операціями. По суті йдеться про реальну оцінку активів та оцінку ризиків за активами. Саме у цьому сенсі обійти професійне судження працівників банку, відповідальних за цю ділянку роботи практично неможливо. Більше того, до облікового процесу тут залучено багато фахівців (не бухгалтерів), які займаються просуванням на ринку конкретних банківських продуктів. Тому не слід категорично стверджувати про цілковиту суб'єктивність оцінки за справедливою вартістю.

Певною мірою ігнорування категорією “справедлива вартість” має під собою підґрунтя – це нерозвинутість вітчизняного фондового ринку, його низька активність. Тому так застережливо звучить думка видатного вітчизняного науковця Г. Г. Кірейцева “введення в науковий оборот та економічну практику категорії “справедлива вартість” є не більше як визнання елемента деструктивної ідеологізації – економічної науки” [4, с.26].

Якщо дійсно мислити глобально, а діяти локально, то це абсолютно не стосується підходів НБУ до формування облікових систем банківських установ щодо яких процес реформування триває постійно.

Нині вдосконалюється вже реформована система бухгалтерського обліку. Всі питання справедливої вартості розглядаються через призму ризиковості банківських продуктів. Інакше бути не може, оскільки ризик “вмонтовано” у банківську діяльність, а бухгалтерська інформація завжди буде базою для розрахунку економічних нормативів регулювання банківської діяльності.

#### **5. Висновки**

1. Необхідно внести зміни до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні в частині визначення кола суб’єктів господарювання, які мають в обов’язковому порядку складати звітність за МСФЗ.

2. Важливо забезпечити узгодженість вимог, термінології та методик оцінки фінансових інструментів у різних нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку.

3. Визначити сфери застосування справедливої вартості в процесі оцінки активів через розробку Методологічною Радою чітких рекомендацій щодо її визначення та порядку коригування показників звітності за її зміни.

4. Проводити наукові конференції, за окремими, але конкретними проблемами розвитку та вдосконалення бухгалтерського обліку. За результатами обговорення узагальнювати напрацьовані підходи і публікувати їх як обґрунтовані рекомендації. Це дозволить молодим науковцям визначитись із своїми позиціями на теренах бухгалтерського обліку.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця] // – Житомир : ПП “Рута”, 2007. – 328 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С. Ф. Голов // – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, прийнятий ВР України 16 липня 1999 р. № 196-14 – Бібліотека Главбуха. Спецвипуск. – Універсал – Бізнес. – 2000 р. – С.150-157.
4. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь на Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту 24-25 вересня 2009 р / Г. Г. Кірейцев. – Кам’янець-Подільський, 2009. – 26 с.
5. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С. Ф. Легенчук // – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
6. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія: монографія / Н. М. Малюга –// – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
7. Сенищ П. М. Оцінювання фінансових інструментів банку за Міжнародними стандартами фінансової звітності: навч. посібник / П. М. Сенищ, В. І. Ричаківська, М. Л. Ланішко, Л. П. Снігурська. – К. : УБС НБУ, 2009 – 451 с.

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НАБЛИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Анотація.* Розглянуто проблемні питання класифікації витрат підприємств в умовах наближення податкового і бухгалтерського обліку.

*Ключові слова:* підприємство, операційні витрати, інші витрати, собівартість, податковий кодекс.

Koval' L.

## PROBLEM QUESTIONS OF CLASSIFICATION OF ENTERPRISES IN CONDITIONS APPROXIMATION OF TAX AND BOOK KEEPING

*Summary.* The article deals with problems of classification of expenses in the approximation of tax and accounting.

*Keywords:* enterprise, operating expenses, other expenses, costs, tax code.

### 1. Вступ

На сучасному етапі розвитку національної економіки в Україні, як і в усьому світі змінюється роль бухгалтерського обліку на підприємстві. В умовах сьогодення бізнес ставить вимоги щодо доповнення облікової інформації необхідною аналітикою та стосовно участі працівників обліку в проектуванні управлінських рішень.

У зв'язку з цим у Податковому кодексі, який набрав чинності з 2011 року, передбачено зміни податкової методики ведення обліку та оподаткування суб'єктів господарювання. Зазначені зміни безпосередньо зумовлюють необхідність змін та перетворень у бухгалтерських методиках господарських операцій підприємств та організацій. Це певною мірою стосується зміни у податковому обліку поняття «витрати», яке використовують для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Актуальні питання фінансового та податкового обліку витрат досліджували відомі вчені, зокрема Львівської комерційної академії, а саме, В.Бачинський [5], Т. Герасименко [6], П. Куцик [7] та інші. В сучасних умовах ведення господарської діяльності потрібне вивчення та аналітичний підхід до питання взаємозв'язку бухгалтерського фінансового та податкового обліку витрат підприємств.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Завданням статті є порівняльний аналіз традиційної моделі класифікації витрат згідно з ПСБО 16 «Витрати» [4] та класифікації витрат відповідно до Податкового кодексу [3]. Автори поставили мету - розробити пропозиції стосовно

наближення податкового та бухгалтерського підходів до класифікації витрат в сучасних умовах та пропозицій, які пов'язані з подоланням розбіжностей щодо накопичення та відображення витрат.

### 4. Виклад основного матеріалу

Слід нагадати про те, що Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] встановлював відмінний від бухгалтерського склад валових витрат, які враховували визначаючи об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємства. Методологію бухгалтерського накопичення, класифікації та відображення витрат встановлює П(С)БО 16 «Витрати». На наш погляд, за період функціонування правил, які встановлені цим положенням, їх професійно впроваджено на практиці та в теорії. Після прийняття Податкового кодексу змінилися підходи до структуризації та класифікації витрат. Йдеться, перш за все, про наближення бухгалтерських та податкових норм.

Проте, Податковий кодекс містить істотні невідповідності, тому потрібно, щоб науковці вивчили їх і скоригували. Так, наприклад, не збігається базова класифікація всіх витрат. У кодексі їх поділено на дві великі групи: витрати операційної діяльності та інші витрати. Своєю чергою, витрати операційної діяльності складаються з собівартості та інших витрат. Тобто вже на цьому етапі з'являються тотожні терміни, що потребує уточнення, а відтак розподілу інших витрат між операційною та іншою звичайною діяльністю, чого немає у Податковому кодексі.

На відміну від Податкового кодексу, у бухгалтерському обліку не виділяються у складі собівартості амортизація та придбані послуги.

Це підтверджує аналіз та порівняння структури собівартості, у результаті якого виявлені розбіжності (табл. 1).

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика структури собівартості за вимогами Податкового кодексу та правилами ПСБО 16 «Витрати»**

| Склад собівартості згідно із ст. 138 Податкового кодексу |  | Склад собівартості згідно із п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» |  |
|--|--|--|--|
| 1  | Прямі матеріальні витрати                              | 1  | Прямі матеріальні витрати  |
| 2  | Прямі витрати на оплату праці                          | 2  | Прямі витрати на оплату праці  |
| 3  | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів | 3  | Інші прямі витрати   |
| 4  | Придбані послуги                                       | 4  | Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати |
| 5  | Інші прямі витрати                                     |  |  |

Всі витрати згідно з вимогами Податкового кодексу поділяються на дві частини:

- 1) собівартість реалізації;
- 2) інші витрати.

Відповідно до нових податкових правил склад собівартості визначається за бухгалтерськими правилами, але якщо вони не суперечать вимогам норм Податкового кодексу. Поряд з цим, п. 138.8 Податкового кодексу містить склад собівартості виготовлених і реалізованих товарів, до якого не входять загальновиробничі витрати: змінні та розподілені, що традиційно відносилися до складу виробничої собівартості, а нерозподілена частина постійних загальновиробничих витрат – до складу собівартості реалізації.

Ці правила у бухгалтерському обліку реалізуються прийнятою кореспонденцією рахунків:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

Після завершення всіх стадій виробництва готової продукції, загальновиробничі витрати зараховують до собівартості готової продукції у складі витрат, що відображають проведенням:

Дт 26 «Готова продукція»

Кт 23 «Виробництво».

Внаслідок реалізації такої схеми загальновиробничі витрати входять до складу балансової вартості активів на рахунках 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція».

Така методика обліку визнана на міжнародному рівні та гармонізована з вітчизняним обліком; проте у Податковому кодексі вона не відображена.

Так, у податковому обліку загальновиробничі витрати не віднесені до складу собівартості, а належать до тієї частини інших витрат, що є складовою витрат операційної діяльності.

Отже, виникає перше відхилення від загальноприйнятих бухгалтерських підходів класифікації витрат. На наш погляд, щоб уникнути відхилень, що виникають на етапі визначення собівартості, підприємство повинно правильно вибрати метод, за яким визначатиметься собівартість вибуття запасів. Це дасть можливість реально визначити її складові, а відтак ідентифікувати податкові різниці.

Окрім того, згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» до складу прямих витрат можуть бути віднесені й створені забезпечення, сума яких також стане часткою собівартості продукції. Наприклад, нарахування забезпечень відпусток робітників основного виробництва, що створюватиме наступну податкову різницю під час відображення собівартості.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включають до собівартості реалізованої продукції, товарів, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. За нормами Податкового кодексу ці витрати також належать до складу операційних витрат. Але слід вказати на невідповідності у структурі зазначених витрат. Так, класифікація вказаних витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» позиціонує ці витрати на окремих статтях на рівні з собівартістю реалізованих товарів. Згідно з податковою класифікацією, ці витрати входять до складу «інших» витрат, які стосуються операційної діяльності. Наприклад, відповідно до національних стандартів витрати на сплату податків входять до складу адміністративних витрат. Встановлена податкова класифікація витрат відносить ці витрати до інших операційних витрат, наполягаючи одночасно на тому, що нараховані податки та збори повинні належати до інших операційних витрат.

Отже, податковий підхід до класифікації витрат зменшує їхнє змістове навантаження, поєднуючи їх у складі інших витрат.

Наступним не менш очевидним недоліком податкової класифікації витрат є зарахування фінансових витрат до складу витрат операційної діяльності. Відповідно до правил національного бухгалтерського обліку фінансові витрати не вважаються операційними витрати, хоча й зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток в остаточному варіанті.

Окремо варто зупинитися на структурі «інших» витрат. У бухгалтерському обліку розрізняють інші операційні витрати, інші витрати звичайної діяльності, зміст яких характеризують субрахунки до однойменних бухгалтерських рахунків.

За нормами Податкового кодексу інші витрати належать до складу витрат операційної діяльності. Це вже згадані фінансові витрати, витрати на нарахування податків і платежів та деякі витрати на благодійні цілі. До податкової собівартості також входять інші витрати, а саме: усі загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати та інші витрати звичайної діяльності.

Це означає, що до складу податкових витрат входять не лише інші операційні витрати, але й інші витрати звичайної діяльності. Поряд з

цим до наступної групи інших витрат віднесені витрати, пов'язані із відображенням курсових різниць, збитків минулих періодів, витрат страхових компаній та списання безнадійних боргів. На наш погляд, ця податкова група витрат також перешкоджає наближенню податкового і бухгалтерського обліку.

#### 5. Висновки

Отже, вказані вище відмінності між бухгалтерською та податковою класифікаціями витрат мають не лише загальний, але й змістовий характер. Разом з тим, розробники Податкового кодексу ставили за мету наближення двох видів обліку. Проте аналіз податкової класифікації свідчить про те, що існують наявні відмінності між національними бухгалтерськими правилами та податковими вимогами. Тому, на наш погляд необхідно терміново переглянути податкову класифікацію витрат на методологічному рівні та внести зміни до Податкового кодексу України.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV. від 16.07.99 р.

2. Україна. Закон. Про оподаткування прибутку підприємств № 283/97-ВР від 22.05.97 р.

3. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 року № 2755-VI.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318. від 31 грудня 1999 р.

5. Бачинський В.І. Підходи до вдосконалення обліку витрат виробництва промислових підприємств / В. І. Бачинський // Рівненський національний університет водного господарства та природокористування. Економіка, частина 2. Рівне, 2004. - Вип. 4(28). - С.80 - 82.

6. Герасименко Т. Проблеми аналізу фінансових результатів торгових підприємств / Т. О. Герасименко, Л. І. Коваль // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Збірник наукових праць. Львівська комерційна академія. – Львів. – 2004. - С.61- 64.

7. Куцик П. Сучасний підхід до оперативного контролю витрат на виробництво / П. О. Куцик // Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Спецвипуск 15 (частина 2). Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. – Львів: Інтереко, 2005. – С.411- 415.

УДК 657.1.001.52

Кондратьєва В. Є., Шевчук В. Р.

## КОРИСТУВАЧІ ПРОФЕСІЙНОЇ ДУМКИ НЕЗАЛЕЖНИХ АУДИТОРІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

*Анотація.* Розглянуто підходи до оцінки якості аудиторських послуг різними групами користувачів. Визначено основні класифікаційні ознаки користувачів професійної думки аудитора та їх вплив на якість аудиторських послуг. Визначено основні якісні характеристики аудиторських послуг.

*Ключові слова:* користувачі думки аудитора, аудит, якість аудиторських послуг.

Kondratyeva V., Shevchuk V.

## USERS OF PROFESSIONAL OPINIONS OF INDEPENDENT AUDITORS AND THEIR IMPACT ON AUDITING SERVICE QUALITY

*Summary.* The approaches to assessing the quality of audit services to different users. The basic classification features of users professional opinion of the auditor and their impact on the quality of audit services. The main qualitative characteristics of audit services.

*Keywords:* users opinion of the auditor, audit, quality of audit services.

### 1. Вступ

Інтеграція України в європейську спільноту, а також процеси глобалізації, що відбуваються у світі, суттєво впливають на процес формування в країні відповідного контрольного середовища,

одним з елементів якого є незалежний аудит. Надання користувачам фінансової звітності впевненості щодо її достовірності, а також захист інтересів інвесторів, власників (в тому числі і потенційних) – основна місія незалежного професійного

аудиту у суспільстві з ринковою економікою. Особливого значення набуває ця місія, коли професійна думка аудитора впливає на рівень довіри до бізнесу. З огляду на це користувачі професійної думки аудитора потребують впевненості в компетентності, незаангажованості аудитора, справедливості та обґрунтованості його думки. Тому питання якості аудиторських послуг як ніколи актуальне. Категорія та критерії якості аудиторських послуг залежать від багатьох чинників, зокрема і від очікувань певних груп користувачів незалежної професійної думки аудитора. З огляду на це виникла необхідність визначити та класифікувати користувачів аудиторських висновків з метою визначення їх впливу на якість аудиторських послуг.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблема якості аудиторських послуг загалом розглядається у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема Н. І. Дорош, В.С. Рудницького, О. Ю. Редька, К. О. Редька, О. Е. Лубенченко, О. О. Іваніної, В. О. Шевчука, Б. Ф. Усача, а також зарубіжних: А. Аренса, М. Деніса, Дж. Лоббека, Я. В. Соколова, С. М. Бичкової, Е. Ю. Итигілової та інших. Варто зазначити, що у вітчизняній економічній літературі проблема якості аудиторських послуг, а надто формування критеріїв якості з погляду користувачів аудиторської думки практично не знайшла відображення. Однак, про те, що сьогодні існує значний інтерес до якості аудиторських послуг з боку науковців та практиків, свідчать публікації в наукових та ділових виданнях. Проте бракує досліджень, які б узагальнювали очікування користувачів аудиторської думки та їх вплив на якість аудиторських послуг з урахуванням середовища та реалій їх надання в Україні.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Вирішення цих питань дасть можливість цілеспрямовано формувати критерії якості аудиторських послуг для різних груп користувачів і підвищити ефективність роботи керівників аудиторських фірм, спрямованих на забезпечення підвищення якості аудиту і, як наслідок, стійкого його розвитку. Отже, метою статті є визначення та класифікація користувачів аудиторської думки та їх вплив на формування критеріїв якості аудиторських послуг.

## 4. Виклад основного матеріалу

Результатом проведеного аудиту фінансової звітності є професійна думка аудитора про її достовірність та відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству України. У Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики (надалі – МСА) визначено, що професійна думка аудитора має форму аудиторського висновку одного з чотирьох типів: позитивного, умовно-позитивного, негативного і відмови від надання висновку [3].

Основною вимогою до думки аудитора є її якість. Категорія якості аудиторських послуг окреслена в МСА [3], а також в Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 [4], що визначає доцільність систематизації її певних аспектів. Якість аудиторських послуг є запорукою довіри до аудитора і виступає

показником дотримання технічних стандартів аудиту. Умовно процес аудиту можна поділити на два етапи: 1-й етап - процес збору інформації, 2-й етап – формування аудиторської думки. Процес отримання аудиторських доказів регулюється МСА, а процес формування аудиторської думки – ні.

Якісно проведений аудит в загальному розумінні – це аудит за якого дотримання вимог стандартів забезпечить достатність і достовірність зібраних доказів, як основи для формування аудиторської думки. До якісних характеристик інформації, що формується аудитором за результатами проведених аудиторських процедур, відповідно до МСА належать: надійність, неупередженість, доказовість, старанність, своєчасність, релевантність, доступність для сприйняття, придатність для прийняття рішень [3].

Якість аудиту може мати дещо різне змістове забарвлення залежно від категорії користувачів аудиторської думки. Так для замовника аудиторських послуг якість може означати ступінь ризику отримати аудиторський висновок, що не відповідає дійсному стану речей. Для аудитора (керівництва аудиторської фірми) та для контролюючих органів якість – це ступінь дотримання стандартів (МСА).

Для висловлення об'єктивної та незалежної думки про достовірність фінансової звітності аудитором необхідно мати чітке уявлення про інтереси, що переслідують різні користувачі звітності.

Користувачами професійної думки аудитора є користувачі фінансової звітності, що перевіряється аудитором, зацікавлені в її достовірності та в інших аспектах аудиторської думки. По-перше, це користувачі фінансової звітності суб'єктів, які відповідно до законодавства про аудиторську діяльність підлягають обов'язковому аудиту. За Законом України "Про аудиторську діяльність" [5] проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Обов'язковий аудит проводиться переважно в інтересах економічної та соціальної безпеки держави, а також певних груп користувачів.

Необхідно виокремити користувачів думки аудитора, що потребують її за власною ініціативою. Серед таких користувачів за ступенем зацікавленості в достовірності інформації можна виділити активних і пасивних користувачів фінансової інформації.

До активних належать користувачі, які займають активну позицію щодо достовірності інформації у фінансовій звітності. Це зовнішні (інвестори та кредитори, міноритарні акціонери, органи державного управління (за обов'язкового аудиту)) та внутрішні (власники капіталу та менеджмент) користувачі.

До пасивних користувачів належать користувачі, які не висувають конкретних вимог до якості фінансової звітності (державні органи статистики, податкові органи та суспільство загалом).

За ступенем впливу на якість оприлюдненої фінансової звітності підприємством активні користувачі є більш значущими на відміну від пасивних, що не впливають суттєво на якість бухгалтерської інформації.

Для отримання впевненості в якості інформації, що надається підприємством, активні користувачі професійної думки аудитора зацікавлені в якісному проведенні аудиту, а значить в отриманні якісного аудиторського висновку, який буде містити об'єктивну і незалежну думку щодо достовірності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах. Власне у зв'язку з потребами активних користувачів незалежної аудиторської думки підприємства, що не є суб'єктами обов'язкового аудиту, ініціюють проведення аудиту.

Отже, всі групи користувачів незалежної аудиторської думки поєднує спільне очікування задоволення інформаційної потреби – отримання впевненості, що фінансова інформація є достовірною в усіх суттєвих аспектах.

Крім загальної потреби у всіх груп користувачів незалежної аудиторської думки є й досить специфічні потреби. Так кожна з груп зовнішніх користувачів може мати свої потреби:

- інвестори зацікавлені в отриманні достовірної інформації про фінансову стійкість, фінансову незалежність підприємства, про ступінь ризиковості та прибутковості інвестиційного проекту, про рух грошових коштів і здатність підприємства їх генерувати;

- кредитори зацікавлені в отриманні достовірної інформації про ліквідність та платоспроможність підприємства, про вартість його активів, про кредитоспроможність тощо;

- міноритарні акціонери зацікавлені в отриманні інформації про прибутковість підприємства, про тенденції приросту вартості акцій, про фінансову стійкість і спроможність підприємства здійснювати діяльність безперервно;

- органи державного управління потребують достовірної інформації задля здійснення своїх контрольних функцій;

- суспільство потребує достовірної інформації про вклад підприємства у розвиток суспільства.

Внутрішні користувачі також мають свої специфічні очікування і потреби. Зокрема,

- власники капіталу потребують достовірної інформації про чистий прибуток, прибуток, що підлягає розподілу, про вартість і рентабельність їх капіталовкладень;

- менеджмент зацікавлений в отриманні достовірної інформації про допущені помилки в оцінках та припущеннях, що дозволить йому більш ефективно приймати управлінські рішення;

- бухгалтерська служба підприємства зацікавлена в інформації, що дозволить оцінити свою роботу у звітному періоді, виявити та виправити свої окремі і системні помилки.

Таким чином, користувачі професійної думки незалежного аудитора формують певні очікування щодо якості аудиту фінансової звітності, але всі вони ґрунтуються на припущенні, що прийняті на основі якісної професійної думки рішення (управлінські, інвестиційні, та ін.) не призведуть до суттєвих втрат чи проблем у майбутньому.

Такі очікування користувачів можна поділити на дві умовні групи:

- 1) якісні очікування щодо ходу (процесу) здійснення перевірки, які полягають у дотриманні аудитором етичних норм, нерозголошенні отриманої в ході перевірки інформації, очікуванні професіоналізму, компетентності, дотриманні строків аудиту та наданні висновку тощо;

- 2) якісні очікування щодо результатів аудиторської перевірки – отримання висновку, в якому буде викладена незалежна, професійна думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності в усіх її суттєвих аспектах.

З цього випливає, що зовнішні користувачі результат аудиту сприймають як довіру чи недовіру до фінансової звітності, в той час як внутрішні користувачі цікавляться думкою аудитора у всіх її аспектах

Аудиторам необхідно враховувати у своїй роботі очікування та потреби всіх груп користувачів з метою задоволення вимог кожної з груп щодо якості аудиторських послуг.

Беручи до уваги інтереси інвесторів, кредиторів, державних органів і суспільства, не можна ігнорувати й інтереси самих носіїв професійної аудиторської думки – аудиторів, їх професійних об'єднань, аудиторських фірм (керівництва та персоналу). Така група користувачів зацікавлена в забезпеченні своєю діяльністю високого рівня довіри з боку бізнесу та суспільства загалом. А отже, аудиторі також мають суттєвий вплив на формування критеріїв оцінки якості їх діяльності, що дозволяє підвищувати та контролювати якість аудиторських послуг.

## 5. Висновки

Викладені міркування дозволяють певним чином доповнити теоретичні засади аудиту фінансової звітності, а саме системного підходу до формування контрольного середовища якості аудиторських послуг.

Оскільки інформація, що генерується під час аудиту, може бути адресована різним групам користувачів, зацікавленим у різних аспектах професійної аудиторської думки, що різняться за метою складання та за змістом, то щоб якомога повніше

відповідати потребам певних груп користувачів, аудиторська думка за результатами аудиту повинна відповідати якісним характеристикам. Основний результат дослідження полягає у поглибленні та розвитку теоретичних підвалин системного підходу до вирішення питань удосконалення організаційного механізму контролю якості аудиту. Недостатність досліджень цих питань стримує розвиток теорії і практики контролю якості аудиторських послуг.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бычкова С. М. Контроль качества в аудите / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. – М. : Финансы, 2009. – 43 с.

2. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні: затверджена рішенням АПУ від 27.09.2007 року №182/3 // **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 р. – К. : АПУ, 2006. – 1144 с.

4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг І "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" : затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 року № 182/4 // <http://www.apu.com.ua>

5. Україна. Закон. Про аудиторську діяльність № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 року.

УДК: 658.64: 657.2.016.1: 640.4

Корягін М. В., Черній М. Я.

## АСПЕКТИ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

***Анотація.** Розглянуто законодавче регулювання діяльності підприємств ресторанного господарства, простежено його останні зміни. Обґрунтовано необхідність удосконалення деяких нормативних документів для забезпечення розвитку цього виду діяльності в Україні.*

***Ключові слова:** підприємства ресторанного господарства, організація діяльності, законодавче регулювання, нормативні документи.*

Koryagin M., Chernij M.

## ASPECTS OF LEGISLATIVE CONTROL INSTITUTIONAL AND LEGAL FRAMEWORK ACTIVITIES RESTAURANTS AND CATERING ENTERPRISES

***Summary.** The legislative adjusting of enterprises' of restaurant economy activity is considered, its last updates are watched. It's grounded a necessity of some normative documents' improvement for providing the development of this type of activity in Ukraine.*

***Keywords:** enterprises of restaurant economy, organization of activity, legislative adjusting, normative documents.*

### 1. Вступ

Кожен вид діяльності, зокрема й економічної, регулюється з боку держави відповідними нормативними документами. Розвиток законодавчого забезпечення – процес тривалий і безперервний. Воно потребує постійного удосконалення і

коригування, оскільки розвиваються суспільні відносини, змінюються потреби людей, зростають вимоги щодо їх задоволення, поглиблюється світова інтеграція, змін зазнає політична та економічна ситуація всередині країни.



| <i>Нормативне забезпечення діяльності підприємств<br/>ресторанного господарства</i> |  |
|---|--|
|   | Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI  |
|   | Закон України «Про дозвільну систему у сфері господарювання» від 06.09.2005 р. № 2806-IV   |
|   | Закон України «Про забезпечення санітарного та епідеміологічного благополуччя населення» від 24.02.94 р. № 4004-XII  |
|   | Закон України «Про пожежну безпеку» від 17.12. 93 р. № 3745-XII  |
|   | Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III  |
|   | Закон України «Про державне регулювання виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.95 р. № 481/95-ВР   |
|   | Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 01.06.2000 р. № 1776-III  |
|   | Закон України «Про підтвердження відповідності» від 17.05.2001 р. № 2406-III   |
|   | Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.91 р. № 1023-XII  |
|   | Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 28.06.99 р. № 746/99   |
|   | Перелік окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою КМУ від 23.08.2000 р. № 1336 |
|   | Перелік професій, виробництв та організацій, працівники яких підлягають обов'язковим профілактичним медичним оглядам, порядку проведення цих оглядів та видачі особистих медичних книжок, затверджений постановою КМУ від 23.05.2001 р. № 559  |
|   | Порядок проведення торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833   |
|   | Правила роздрібною торгівлі алкогольними напоями, затверджені постановою КМУ від 30.07.96 р. № 854   |
|   | Правила роздрібною торгівлі продовольчими товарами, затверджені наказом Міністерства економіки від 11.07.2003 р. № 185   |
|   | Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219  |
|   | Санітарні правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи і підприємства, що виробляють м'яке морозиво, затверджені Міністерством охорони здоров'я та Міністерством торгівлі СРСР від 19.03.91 р. № 5777-91   |
|   | Порядок видачі Свідоцтва про сплату єдиного податку, затверджений наказом ДПАУ від 29.10.99 р. № 599   |

**Рис. 1. Основні нормативні документи, якими регулюється діяльність підприємств ресторанного господарства**

У сучасних умовах, коли спостерігаємо кризові тенденції, важливо відновити та підтримати ті види діяльності, які є визначальними для формування економічного потенціалу держави. Одним із таких є ресторанне господарство. Як складова внутрішньої торгівлі, разом із оптовою і роздрібною торгівлею та торгівлею на ринках вона посідає сьогодні третє місце серед галузей економіки за темпами підвищення валової доданої вартості. Згідно з повідомленням Державного комітету статистики про соціально-економічне становище України (2009) обсяг реального валового внутрішнього продукту становив 913,3 млрд. грн., оборот

ресторанного господарства (з урахуванням обороту фізичних осіб-підприємців) – 15,5 млрд. грн. і проти 2008 р. становив лише 84,4%. У наступному році ситуація трохи поліпшилась – оборот ресторанного господарства за січень–липень 2010 р. порівняно із січнем–липнем попереднього року збільшився на 1,6 % і становив 9,6 млрд. грн. [19, 20].

Враховуючи важливе значення діяльності підприємств ресторанного господарства для економіки країни, питання організації їх роботи завжди були та залишаються актуальними.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Теоретичні та практичні аспекти діяль-

ності закладів ресторанного господарства вивчали вітчизняні вчені, серед яких А. О. Аветисова, Г. Т. П'ятницька, Н. О. П'ятницька, О. Р. Сватюк, Р. М. Краснощок, В. В. Новодворська. Проте із плином часу виникають нові проблеми і обставини, які потребують подальшого вивчення, а також доопрацювання наукових розробок.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета роботи – дослідити нормативне забезпечення діяльності підприємств ресторанного господарства, узагальнити найважливіші положення, виявити спірні питання, розробити рекомендації щодо удосконалення чинного нормативного регулювання як підґрунтя для організації та методики ведення бухгалтерського обліку на цих підприємствах. Крім того, на нашу думку, особливу увагу слід приділити організаційно-правовим засадам діяльності підприємств харчування, які сьогодні викликають немало суперечок.

### 4. Виклад основного матеріалу

Структура технологічного процесу діяльності закладів ресторанного господарства є достатньо складною, оскільки передбачає виконання одночасно трьох функцій – виробництва, реалізації та організації споживання, а тому регламентується великою кількістю нормативних актів (рис. 1, 2). Основним із них є Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства [6], в яких визначено основні вимоги щодо діяльності вказаних підприємств на території України і передбачено відповідальність за їх порушення.

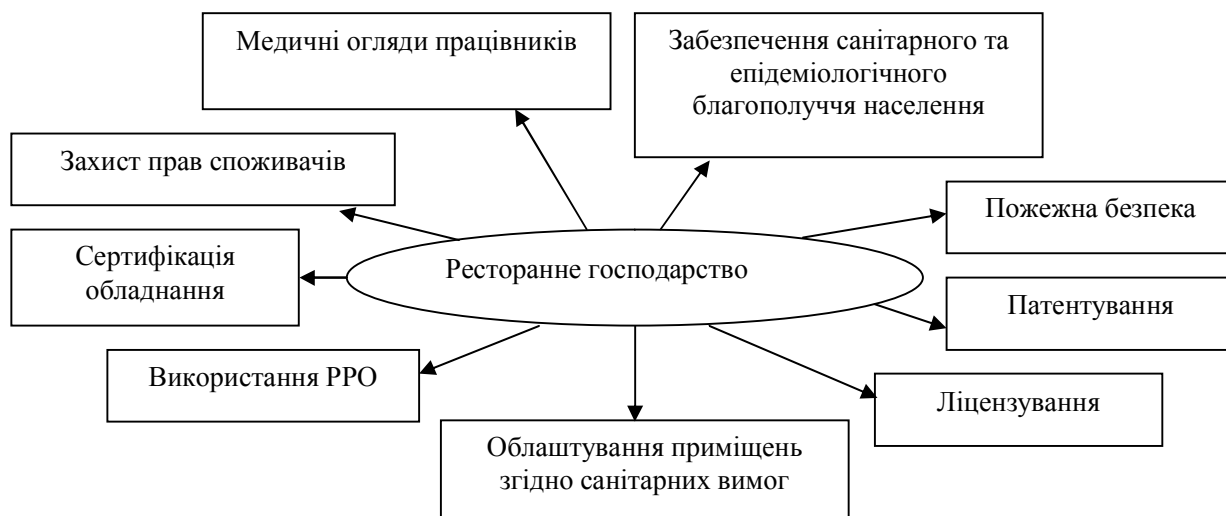


Рис. 2. Аспекти діяльності підприємств ресторанного господарства, що підлягають регулюванню відповідними нормативними документами

Суб'єкти господарювання провадять діяльність у сфері ресторанного господарства після їх державної реєстрації у встановленому законодавством порядку за погодженням з органами місцевого самоврядування та Державної санітарно-епідеміологічної служби [8, 9]. До початку роботи заклади ресторанного господарства повинні отримати дозвільні документи. З 01.01.2011 р. після того, як набрав чинності Податковий кодекс України [4], перелік цих документів значно скоротився, а

разом з ним і кількість запитань щодо їх отримання, пов'язаних із неоднозначним нормативним забезпеченням.

Так, до цього часу необхідним був дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі. Із заявою встановленого зразка потрібно було звернутись до райдержадміністрації за місцем розташування такого об'єкта, сплативши збір, визначений у Законі України «Про систему оподаткування» та Декреті Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори» [18, 14]. Відповідно до вимог Закону № 2806-IV (ч. 1 ст. 4) [8] необхідність одержання і види документів дозвільного характеру, дозвільні органи, уповноважені їх видавати, та інші умови визначаються виключно законами, які регулюють ці відносини. Оскільки сплату збору закон регламентував, а процедура видачі дозволу належала до юрисдикції органів місцевого самоврядування і на рівні закону не була прописана, і, отже, не була обов'язковою, поставало питання про доцільність сплати збору.

Згідно з протоколом наради "Про скорочення кількості документів дозвільного характеру та видів робіт (послуг), що підпадають під сферу ліцензування" від 17.06.2010 р. дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі та сфери послуг було зараховано до переліку щодо скасування документів дозвільного характеру як таких, що не відповідають Закону України "Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності" [3]. Якщо за аналогією

розглядати дозвіл органу пожежного нагляду, бачимо, що відносини щодо його видавання чітко регламентує Закон України «Про пожежну безпеку» [17].

У Законах України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» і «Про державне регулювання виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [13, 7] визначено, що заклади ресторанного господарства повинні отримати ліцензію. Згідно з цими документами діяльність у сфері

ресторанного господарства підлягає ліцензуванню лише за умови торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами. Видають ліцензії уповноважені Кабінетом Міністрів України органи виконавчої влади терміном на один рік. Їх реєструють за місцем здійснення торгівлі.

Оскільки розрахунки з покупцями у ресторанному господарстві проводяться, переважно, за готівкові кошти, або з використанням платіжних карток, відповідно до вимог законодавства України (до 01.01.2011 р. – Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» (втратив чинність) [15], сьогодні – чинного Податкового кодексу України), обов'язковим у такому разі є придбання торгового патенту на кожний пункт продажу товарів (надання послуг). До пунктів продажу зараховано усі заклади ресторанного господарства. У вище згаданих документах визначені також суб'єкти господарювання, вид діяльності яких патенту не вимагає. Серед них заклади, що працюють при підприємствах, установах і організаціях, зокрема і навчальних закладах, які обслуговують тільки своїх працівників, учнів, студентів; які реалізують хліб, борошно, сіль, цукор, олію, молоко вітчизняного виробництва. Однак торгівля товарами, виготовленими із цих продуктів, уже передбачає наявність відповідного патенту.

Нововведення, прийняті у Податковому кодексі, стосуються самого порядку отримання патенту (табл. 1). Якщо суб'єкт господарювання не вніс збір у встановлений строк, дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося порушення. Платники єдиного податку не є платниками збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, як це було із платою за патент.

Зміни, внесені Організуючи роботу закладу ресторанного господарства, важливо є облаштувати необхідні виробничі, складські і торговельні приміщення, а також прилеглу до них територію відповідно до вимог Санітарних правил для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи і підприємства, що виробляють м'яке морозиво [19].

Щодо реєстраторів розрахункових операцій (РРО) та засобів виміральної техніки, суб'єкт господарювання самостійно забезпечує себе ними, дотримуючись під час експлуатації вимог Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [10], Правил № 219 [6]. РРО необхідні для роботи закладам, що здійснюють розрахунки з покупцями за готівкові кошти. Крім того, чинне законодавство визначає коло осіб, яким дозволено працювати без цього пристрою. Серед них приватні підприємці-платники єдиного та фіксованого податків; особи, які продають страви та безалкогольні напої в їдальнях та буфетах загальноосвітніх закладів і ПТУ під час навчального процесу. За будь-які порушення правил користування РРО з боку підприємств Закон передбачає штрафні санкції.

Із набуттям чинності Податкового кодексу № 2755-VI штрафи стали дещо м'якшими, а особам, що мали право працювати без РРО, дозволено торгувати пивом у пляшках та на розлив, для чого раніше треба було переходити на використання книг обліку розрахункових операцій із розрахунковими книжками. Основні зміни стосуються порядку подання звітності, їх планують запровадити з 1 січня 2012 року: передбачено використання електронної контрольної стрічки РРО та

Таблиця 1

**Зміни, внесені Податковим кодексом України у порядок патентування діяльності підприємств, зокрема ресторанного господарства**

|  | Закон України<br>«Про патентування деяких видів<br>підприємницької діяльності»<br>(до 01.01.2011 р.) | Податковий кодекс<br>України<br><br>(з 01.01.2011 р.)  |
|--|--|--|
| Назва збору  | «плата за торговий патент»   | «збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності»  |
| Залежно від органу державної влади, який устанавлює збір | загальнодержавний збір   | місцевий збір  |
| Ставка збору   | встановлюється сільськими, селищними та міськими радами з розрахунку на календарний місяць           | встановлюється сільськими, селищними, міськими радами на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати на 1 січня календарного року |
| Термін дії торгового і пільгового патенту                | 12 календарних місяців   | 60 календарних місяців   |
| Термін сплати  | до 15 числа  | не пізніше ніж 15 числа, без перенесення у зв'язку з вихідними і святковими днями  |

модемів, призначених для передавання копії сформованих РРО розрахункових документів і фіскальних звітних чеків в електронній формі через дрові або бездротові канали зв'язку.

У кодексі також зазначено: «встановлення норм щодо незастосування реєстраторів розрахункових операцій у інших законах, крім Податкового кодексу України, не допускається». Оскільки сам кодекс не містить умов незастосування РРО, а наведені вони в Законі №1776-III, доцільно виправити цю норму кодексу.

На торговельно-технологічне обладнання (а також на інвентар і посуд), що підлягає обов'язковій сертифікації, суб'єкти господарювання повинні мати сертифікати відповідності. А згідно із Законом України «Про підтвердження відповідності» [16] такий сертифікат мати не обов'язково, оскільки при купівлі обладнання достатньо знати лише його номер, що вказується у документах на придбання. Як бачимо, ця невідповідність між положеннями різних нормативних документів потребує узгодження і доопрацювання.

Відносно продуктів харчування, щодо яких чинні нормативні документи встановлюють обов'язкові вимоги з безпеки для життя і здоров'я людини, сертифікація, безумовно, є обов'язковою. Це передбачено Законом України «Про захист прав споживачів» [12]. Працівники, залучені до виготовлення, зберігання і продажу продуктів харчування, повинні забезпечувати реалізацію прав споживачів. Зокрема, забороняється продаж товарів, що не мають відповідного зовнішнього вигляду, на яких належно не зазначений строк придатності або строк придатності яких минув, які надійшли без документів, що підтверджують їх якість та безпеку.

Крім того, працівники закладів харчування повинні мати певну професійну підготовку, володіти знаннями, необхідними для роботи з різними видами продуктів, алкогольними напоями. А згідно з Постановою КМУ «Про затвердження переліку професій, виробництв та організацій, працівники яких підлягають обов'язковим профілактичним медичним оглядам, порядку проведення цих оглядів та видачі особистих медичних книжок» [11] усі працівники, зайняті у ресторанному господарстві, зобов'язані проходити медичні обстеження, результати яких мають відображатись у їхніх особистих медичних книжках.

Важливо також, що на видному місці у закладі харчування повинен розміщуватися куточок споживача (Порядок проведення торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення, затверджені постановою Кабінету Міністрів України [5]), який має містити інформацію про найменування власника або уповноваженого ним органу, адреси і номери телефонів органів, відповідальних за захист прав споживачів, книгу відгуків і пропозицій, а також ліцензію, копію Свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ. Інші документи – Свідоцтво про сплату єдиного податку і торговий патент – слід розміщувати відповідно на робочому місці платника та біля РРО. Суб'єкти господарювання також повинні мати основні норма-

тивні документи, якими регулюються відносини у сфері ресторанного господарства, щоб за необхідності можна було надати їх відвідувачам.

Щодо новацій Податкового кодексу загалом найбільші зміни пов'язані спрощеною системою оподаткування. Їх планують скасувати як таку, що перешкоджає укрупненню бізнесу та залученню інвестицій. Сьогодні главу 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими», яка повинна була регулювати питання спрощеного оподаткування, вилучено на невизначений час до внесення змін. А поки що суб'єкти-єдиноплатники продовжують працювати за звичними правилами.

## 5. Висновки

Підсумовуючи результати виконаної роботи, зазначимо, що законодавче забезпечення ресторанного господарства – це велика кількість нормативних документів, деякі з них діють ще з часів СРСР. Це, своєю чергою, вимагає чіткого узгодження їхніх положень і вимог. У ході дослідження ми детально вивчили ці документи; виявили невідповідності, які потрібно якнайшвидше переглянути і виправити; розробити рекомендації для покращення умов діяльності суб'єктів господарювання.

Перспективою подальших досліджень у цьому напрямі є вивчення особливостей ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємствах ресторанного господарства на основі аналізу чинного нормативного забезпечення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / [Хом'як Р. Л., Лемішковський В. І., Воськало В. І., Корягін М. В., Мохняк В. С.]. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. – 1220 с.
2. Дзюба Н. Організація роботи закладів ресторанного господарства / Н. Дзюба // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – 25 червня. – № 51: [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=1706>.
3. Інформація Держкомпідприємництва щодо скасування документів дозвільного характеру [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
4. Податковий кодекс України: за станом на 02 грудня 2010 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
5. Порядок проведення торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення. – [Чинний від 15.06.2006]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=833-2006-%EF>. – (Документ Кабінету Міністрів України. Постанова).
6. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства. – [Чинний від 24.07.2002]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1029.624.0>. – (Документ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України. Наказ).
7. Україна. Закон. Про державне регулю-

вання виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів № 481/95-ВР від 19.12.95р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?nobreak=1&uid=1086.718.5>.

8. Україна. Закон. Про дозвільну систему у сфері господарювання: від 06.09.2005 р. № 2806-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.919.0>.

9. Україна. Закон. Про забезпечення санітарного та епідеміологічного благополуччя населення № 4004-ХІІ від 24.02.94 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=4004-12>.

10. Україна. Закон. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг № 1776-ІІІ від 01.06.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=265/95-%C2%D0>.

11. Про затвердження переліку професій, виробництв та організацій, працівники яких підлягають обов'язковим профілактичним медичним оглядам, порядку проведення цих оглядів та видачі особистих медичних книжок. – [Чинний від 23.05.2001]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=559-2001-%EF>. – (Документ Кабінету Міністрів України. Постанова).

12. Україна. Закон. Про захист прав споживачів № 1023-ХІІ від 12.05.91 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

13. Україна. Закон. Про ліцензування певних видів господарської діяльності № 1775-ІІІ від 01.06.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1775-14>.

14. Про місцеві податки та збори. – [Був чинний від 20.05.93 (втратив чинність)]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=56-93>. – (Документ Кабінету Міністрів України. Наказ).

15. Україна. Закон. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності № 98/96-ВР від 23.03.96 р. (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

16. Україна. Закон. Про підтвердження відповідності № 2406-ІІІ від 17.05.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

17. Україна. Закон. Про пожежну безпеку № 3745-ХІІ від 17.12.93 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3745-12>.

18. Україна. Закон. Про систему оподаткування № 1251-ХІІ від 25.06.91 р. (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

19. Санітарні правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи і підприємства, що виробляють м'яке морозиво. – [Чинний від 19.03.1991]. – від [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=n0001400-91>. – (Документ Міністерства охорони здоров'я та Міністерства торгівлі СРСР. Наказ).

20. Статистичні дані за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://ukrexport.gov.ua/ukr/makro\\_pokazniki/ukr/3125.html](http://ukrexport.gov.ua/ukr/makro_pokazniki/ukr/3125.html).

21. Статистичні дані за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

## МЕТРОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ТА ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ У СОЦІАЛЬНІЙ СФЕРІ

*Анотація.* У статті розглянуто аудит ефективності як важливий напрям діяльності органів державного фінансового контролю. Визначено метрологічні підходи та основні показники, що використовуються в аудиті ефективності у соціальній сфері.

*Ключові слова:* державний фінансовий контроль, аудит ефективності, показники ефективності, результативність

Kresyak V.

## METROLOGICAL APPROACHES AND KEY PERFORMANCE INDICATORS OF AUDIT IN SOCIAL SPHERE

*Annotation.* In this paper the performance audit as an important activity of government financial control is reviewed. Methodological approaches and key indicators used in the performance audit of social sphere are defined.

*Keywords:* government financial control, performance audit, efficiency indicators, performance.

### 1. Вступ

Необхідність напрацювання нового підходу до фінансового контролю, спрямованого на підтримку реформ у державному секторі, обумовлює пильну увагу до найкращої зарубіжної практики. Сучасний фінансовий контроль у більшості розвинених країн світу орієнтується не стільки на дотримання формальних приписів і вимог, скільки на економічну оцінку ефективності витрачання державних коштів та якість управління державною власністю. У провідних європейських країнах левову частку заходів державного фінансового контролю складає так званий аудит ефективності (англ. Performance Audit) – відносно новий напрям фінансового контролю, щодо визначення якого досі тривають наукові дискусії та професійні суперечки. Протягом останніх років аудит ефективності поступово знаходить своє місце і в діяльності контрольно-ревізійних органів України.

Роль та місце аудиту ефективності в сучасній системі державного контролю провідні економісти та фахівці розглядають по-різному. Вчені С. Н. Рябухін та І. А. Зуєва [1, 2] досліджують аудит ефективності як сучасну форму фінансового контролю, що відіграє важливу роль у державі і має на меті оцінити напрями та дати гарантії ефективної роботи й економного витрачання державних ресурсів.

Е. Н. Сінева [3] вважає аудит ефективності інструментом фінансового контролю, спрямованим на оцінку ефективності, економічності та рентабельності управлінської діяльності у державному секторі, а також напрацювання рекомендацій з усунення порушень і подальшого підвищення результативності використання бюджетних коштів.

Дослідник А. Н. Саунін [4] визначає аудит ефективності як різновид фінансового контролю державних коштів, що здійснюється шляхом перевірок діяльності органів державної влади, інших розпорядників та отримувачів державних коштів з метою визначення ефективності їх використання та відповідності цільовому призначенню.

З наведеного випливає, що аудит ефективності, фактично, є новим ступенем розвитку державного фінансового контролю, який не тільки відстежує правильність витрачання державних (бюджетних) коштів, але й опікується ефективністю діяльності державних органів, відповідальних за управління бюджетними коштами та державним майном. Надзвичайно важливе значення аудит ефективності набуває у соціальній сфері (освіта, наука, охорона здоров'я тощо), оскільки реалізація державних програм у цій сфері часто пов'язана з численними ризиками.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Протягом останніх років питання адміністративного контролю та аудиту ефективності вивчалися багатьма вітчизняними і зарубіжними вченими. У працях вчених С. Н. Рябухіна, І. А. Зуєвої, А. Н. Сауніна, Н.С. Столярова, І.О. Карепіної та інших вчених [1, 2, 4, 5, 6] визначено роль та місце аудиту ефективності у системі фінансового контролю, виявлено його організаційні та методичні особливості, запропоновано шляхи інтегрування аудиту ефективності у діючий контрольний механізм держави. Разом з тим, питання вибору метрологічних підходів і критеріїв оцінки для аудиту

ефективності у соціальній сфері залишаються майже недослідженими у вітчизняних наукових колах. Щоправда, окремі методичні праці з даного напрямку досліджень [7, 8] можна знайти лише у закордонних джерелах, але їх застосування у вітчизняних реаліях потребує значної адаптації.

Деталізація поняття “ефективність” передбачає розгляд цього терміну як сукупності певних елементів. У західних країнах, таких як Канада, елементи ефективності розглядають через призму вхідних ресурсів, процесів їх використання та вихідних продуктів чи послуг (рис. 1).

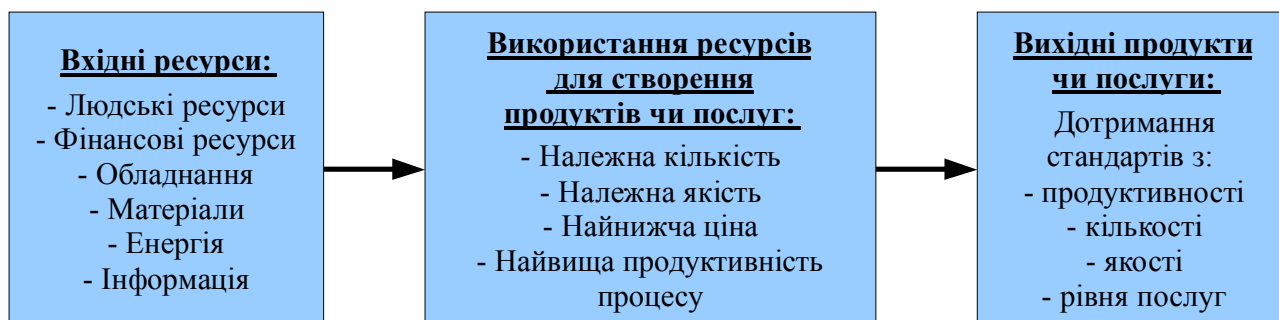


Рис. 1. Основні елементи концепції ефективності (складено на основі [7, с. 4])

### 3. Мета статті і постановка завдання

Враховуючи наведене вище, головною метою написання даної статті є визначення метрологічних підходів та основних показників аудиту ефективності у соціальній сфері. Завданням дослідження є обґрунтування пропозицій з використання різних видів показників в аудиті ефективності, враховуючи специфіку цього напрямку державного фінансового контролю.

### 4. Виклад основного матеріалу

Впровадження аудиту ефективності у практику державної контрольно-ревізійної служби України певною мірою можна вважати революційним зрушенням у системі державного фінансового контролю. Цей напрям фінансового контролю, поряд з перевіркою цільового використання бюджетних коштів, зосереджує увагу на їх ефективному використанні і подає висновки про результативність управлінської діяльності органів державної влади, керівників відомств і державних підприємств.

Для поліпшення методичного забезпечення аудиту ефективності вкрай необхідно звернути увагу на вдосконалення, а за потреби і розробку, критеріїв та показників ефективності використання бюджетних коштів у різних галузях національного господарства країни. Єдиного погляду на цю проблему зараз немає, що обумовлює гостру необхідність її теоретичного осмислення та обґрунтування.

Для успішної реалізації поставленого нами завдання важливо правильно розуміти зміст таких понять, як ефективність і результативність, які часто плутають. Ці поняття щільно розглядаються як у контексті загальної економічної теорії, так і на рівні конкретної організації чи установи. Найчастіше вважається, що термін “результативність” означає ступінь досягнення запланованих результатів, а “ефективність” – співвідношення між досягнутими результатами і витраченими ресурсами. Цей підхід не суперечить тлумаченню ефективності, що розглядається в економічній теорії, і може бути прийнятий нами за основу.

Такий підхід в якості об’єктів вимірювання розглядає вхідні ресурси, процеси перетворення ресурсів у кінцевий продукт (послугу) і кінцеві результати, які у зіставленні із витраченими ресурсами дозволяють побачити, чи було дотримано відповідні стандарти з продуктивності, кількості, якості або рівня наданої послуги. Зокрема, для соціальної сфери, якою опікується держава і яка фінансується, переважно, за рахунок бюджетних коштів, основним критерієм є кінцевий результат (продукт чи послуга), отриманий у межах державного замовлення (програми) чи відповідно до поставлених цілей.

Діюча система формування та використання державних фінансових ресурсів, на жаль, не орієнтована на використання численних кількісних показників, що мають соціальну спрямованість. Не вимірюється також рівень задоволення потреб адресатів (отримувачів) бюджетних коштів, що не дозволяє оцінити ефективність більшості державних програм у соціальній сфері.

Для аудиту ефективності у соціальній сфері, як свідчить зарубіжна та вітчизняна практика, потрібні різні категорії показників. На нашу думку, їх можна об’єднати у декілька груп: галузеві, економічні, соціальні, абсолютні, відносні, якісні, динамічні.

Якщо для прикладу взяти таку сферу, як галузь освіти, то галузеві показники будуть оцінювати якість або рівень надання освітньої послуги, виходячи з цілої низки умов і стандартів:

- рівня навчально-методичного, інформаційного, бібліотечного забезпечення діяльності освітньої установи;
- відповідності технологій, що використовуються, сучасному науково-технічному рівню;
- рівня кадрового забезпечення персоналу і професійної кваліфікації працівників;
- якості процесу надання послуг, тобто дотримання стандартів і нормативів викладання, методичного та фінансового забезпечення тощо;
- рівня науково-дослідної, науково-методичної та виховної діяльності підрозділів (кафедр) та ін.

Економічні показники використовуються у відповідності з метою і завданнями аналізу витрат, зокрема, для проведення аналізу “витрати – ефективність”, “витрати – результат”, “витрати – корисність”. Під час аналізу всі витрати можуть розглядатися у перерахунку на одного споживача бюджетної послуги, на одну виконану операцію чи на іншу планову одиницю діяльності. Аналіз “витрати – ефективність” дозволяє порівнювати однотипні послуги або різні державні програми, що мають однакове спрямування чи мету. Аналіз “витрати – результат” застосовують тоді, коли можна обрхувати результат у грошовому вимірнику та порівняти його з витраченими коштами. Аналіз “витрати – корисність” допомагає оцінити діяльність соціальної сфери не з погляду кількості послуг, а з погляду їх якості.

Соціальні показники відображають кінцевий соціальний ефект для суспільства у цілому, чи для окремої групи населення. Для оцінки соціальної ефективності, як правило, використовується сукупність кількісних показників, що відображають заплановані соціальні результати. У разі відсутності таких показників використовують динамічний ряд відносних показників за певний часовий період, наприклад, щодо підвищення попиту на спеціалістів відповідної кваліфікації.

Абсолютні показники відображають ступінь досягнення мети або запланованих результатів у кількісних або вартісних вимірниках. Ці показники застосовують в аудиті ефективності всіх підконтрольних об'єктів. При наданні соціальних послуг населенню зазвичай використовують лише кінцеві кількісні показники, враховуючи, що безкоштовні послуги не можуть бути джерелом прибутку.

Відносні показники найчастіше відображають вартість послуги, тобто величину витрат на одиницю продукту чи послуги. У соціальній сфері вага цих показників відносно незначна, оскільки їх призначення – економія використання коштів, а економія бюджетних коштів не завжди є критерієм ефективності їх використання. Економія коштів, призначених на харчування, медикаменти, обстеження хворих тощо, може призвести до зворотного результату. Тому при проведенні аудиту ефективності у галузях освіти, охорони здоров'я та інших варто орієнтуватися на обов'язкове використання нормативних планових витрат у повному обсязі.

Якісні показники ефективності відображають якість виконання робіт підконтрольного об'єкта при використанні бюджетних коштів. Ця категорія показників є однією з основних для оцінки ефективності використання державних фінансових ресурсів. Ефективність галузей соціальної сфери доцільно оцінювати більшою мірою через кінцеві якісні, а не кількісні, показники. Наприклад, краще обрати такий показник як рівень професійної підготовки випускників вищів, ніж кількість осіб, що закінчили вищі навчальні заклади. З погляду методології вимірювання, якісні показники аудиту ефективності є одними з найскладніших.

Динамічні показники – це, фактично, усі перераховані вище показники, що розглядаються у

часовому вимірі. Сфера їх застосування в аудиті ефективності дуже широка, а в окремих випадках – домінантна.

Використання перерахованих показників у бюджетних установах чи інших державних структурах на практиці дозволить змінити акценти у державному фінансовому контролі, націлити його на важливі для суспільства та визнані ним результати. Не тільки в нашій країні, але й за кордоном, державні контролери (аудитори) більше зосереджені на процесах і процедурах всередині органів виконавчої влади, відомств, державних установ, організацій та підприємств. Разом з тим, якщо орієнтуватись на досвід економічно розвинених країн, зокрема, Великої Британії, все більшої ваги набуває контроль з погляду досягнення конкретних результатів при використанні бюджетних коштів. Це якраз те, що найбільше цікавить платників податків. Аудити ефективності у Великій Британії зараз більше зосереджені саме на показниках кінцевих результатів, ніж на процесах, що використовуються для їх досягнення. Це не означає, що не оцінюються можливості поліпшення управління державними організаціями та установами, але відправна точка – це все ж таки кінцеві результати [9, с. 2].

## 5. Висновки

Підсумовуючи вище викладене, варто відзначити, що питання підвищення якості контрольних заходів з допомогою аудиту ефективності у бюджетних установах, зокрема у соціальній сфері, є надзвичайно складними і стосуються не тільки метрології та визначення основних показників. Необхідно ретельно досліджувати галузеві, відомчі та господарські особливості, які впливатимуть на формування відповідних методик контролю (аудиту) ефективності, розробляти методичні рекомендації та комплексні інформаційні системи, які допомагали би ревізорам та аудиторам працювати більш злагоджено і продуктивно. Застосування відповідних показників аудиту (контролю) ефективності у соціальній сфері підвищить інформативність державного фінансового контролю, зробить прозорішою та економічно доцільнішою діяльність органів державного управління.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рябухин С. Н. Аудит эффективности государственных расходов в современной практике финансового контроля / С. Н. Рябухин // Финансы. — 2003. — № 4.
2. Зуева И. А. Путь внедрения государственного аудита / И. А. Зуева // Финансы. — 2005. — № 6.
3. Синева Е. Н. Аудит эффективности, как фактор повышения результативности деятельности Контрольно Счетных Органов РФ / Е. Н. Синева // Финансы и Кредит. — 2004. — № 17.
4. Саунин А. Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле / А. Н. Саунин // Финансы. — 2004. — № 9.



5. Столяров Н. С. Аудит эффективности – новая философия контроля в социальном государстве / Н. С. Столяров // Социальная политика и социология. – 2006. – № 3. – С. 190 – 204.

6. Карепина И. О. Теоретико-методологические подходы к внедрению аудита эффективности государственных расходов / И. О. Карепина // Финансовые исследования. – 2009. – № 1. – С. 36-44.

7. Auditing of Efficiency. – Ottawa : Office of the Auditor General of Canada, 1995. – 18 p.

8. VFM Audit Manual. – Ottawa : Office of the Auditor General of Canada, 2000. – 87 p.

9. Bourn J. Improving Public Services / J. Bourn // International Journal of Government Auditing. – 2000. – Vol. 27. – No. 10. – P. 1-2, 8-9.

УДК 657.336

Крупка Я. Д., Назарова І. Я.

## ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ПОДІЛІ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація.* Розглядаються питання реорганізації шляхом поділу підприємства. Визначено місце і роль облікової інформації в процесі такої реорганізації. Об'єднальною ланкою суб'єктів, що раніше функціонували, та новоутворених внаслідок поділу господарських одиниць визнано розподільчий баланс, який слід кваліфікувати не лише як форму звітності, а й метод інформаційного забезпечення реорганізації.

*Ключові слова:* розподільчий баланс, реорганізація, підприємство, інформаційне забезпечення

Krypka J., Nazarova I.

## ACCOUNTING AND TAXATION OF COMPANIES DIVISION

*Summary.* The issues of reorganization by division of the enterprise. The place and role of accounting information in the course of such reorganization. Connecting link of the subjects still functioning and newly established as a result of division operations are recognized clearing balance, which should be classified not only as a form of reporting and information provision, and method of reorganization.

*Keywords:* distributional balance, reorganization, enterprise, business information.

### 1. Вступ

Із запровадженням економічних реформ і, найперше, прийняттям Податкового кодексу України багато підприємств вдаються до реорганізаційних перетворень з метою пошуку ефективних шляхів господарювання. Однією з таких форм реорганізації є поділ, перетворення для фінансового оздоровлення таких суб'єктів, перепрофілювання діяльності, зміна організаційно-правових відносин, додаткове залучення капіталу у підприємство.

Враховуючи те, що поділ підприємства має відбуватися на пропорційній основі, він зачіпає не лише капітал, але й майно, й зобов'язання. Важливе значення має достовірна оцінка та об'єктивне відображення цих елементів в обліку і звітності суб'єкта, що поділяється. На жаль, в економічній літературі частіше зустрічаються дослідження принципів та концепцій обліку в умовах звичайної діяльності і мало уваги приділяється інформаційному забезпеченню поділу, перетворенню підприємства, складанню розподільчого балансу.

### 2. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є розкриття основних принципів та організаційних особливостей поділу підприємства, відображення зазначених операцій в обліку і звітності. Завданням дослідження є також визначення ролі розподільчого балансу в реорганізаційному процесі шляхом поділу підприємства.

### 3. Виклад основного матеріалу

Згідно зі статтею 59 Господарського кодексу України[2] у разі поділу суб'єкта господарювання усі його майнові права і обов'язки переходять за розподільчим актом (балансом) у відповідних частках до кожного з нових суб'єктів господарювання, що створюються внаслідок цього поділу. Юридична особа, яка поділяється, припиняє свою діяльність, а на її місці утворюються два або більше нових суб'єктів, кожен з яких стає правонаступником, і за ними у певних пропорціях закріплюється майно, зобов'язання, капітал поділеної юридичної особи.

Підстави для поділу підприємства за рішенням його власників можуть бути різними, зокрема, вони можуть ґрунтуватися на багатьох аргументах, способах економічного доведення. Найчастіше у вітчизняній практиці зустрічаються випадки поділу майна підприємства між його власниками через неузгодженість стратегічних перспектив між ними, особисті стосунки, намагання оптимізувати податкове навантаження та інше.

вання нових ринків і до виділення збиткового, неперспективного підрозділу з належним йому майновим комплексом.

Основним зведеним обліково-аналітичним документом, що супроводжує поділ підприємства чи виділ з нього окремих господарських одиниць, є розподільчий баланс. На жаль, ні у вітчизняному законодавстві, ні у зарубіжних нормативних актах з обліку та управління принципом формування роз-

Таблиця 1

**Очікувані вигоди від реорганізації шляхом поділу чи виділу**

| Форми реорганізації   | Очікувані вигоди  |
|---|---|
| 1. Виділ окремої юридичної особи з наділенням її частиною акцій (часток) на пропорційній основі | а) завоювання додаткових ринків виробничих ресурсів чи збуту продукції;<br>б) поглиблення спеціалізації виробництва;<br>в) досягнення ефективнішої діяльності виділеної структури;<br>г) досягнення більшої ефективності материнської структури та інше |
| 2. Виділ з метою продажу  | а) грошові надходження від продажу є вищими від поточної оцінки очікуваних грошових потоків від діяльності виділеного суб'єкта;<br>б) неспівпадання профілю діяльності виділеного майнового комплексу з напрямками діяльності основного суб'єкта        |
| 3. Виділ з метою ліквідації   | а) ліквідаційна вартість активів перевищує поточну оцінку очікуваних грошових потоків від діяльності виділеної одиниці;<br>б) добровільна ліквідація з метою запобігання подальшій збитковості чи через схильність до банкрутства                       |

Близьким до реорганізації шляхом поділу є виділення з підприємства одної або кількох господарських структур. Проте, між поділом і виділенням існує суттєва відмінність. При поділі підприємство перестає функціонувати, а усі права і зобов'язання повністю переходять до новоутворених структур. При виділі материнське підприємство функціонує й далі, а до новоутворених суб'єктів переходить лише частина прав та зобов'язань. Тому спірною, на нашу думку, є норма, закладена у ст. 19 Закону України «Про господарські товариства»[3], за якою при реорганізації у формі виділу припиняється діяльність товариства, а також те, що у статті 59 Господарського Кодексу України, що стосується припинення діяльності суб'єкта господарювання, викладено порядок виділу нових суб'єктів за розподільчим актом (балансом).

Брігхем Ю. та Гапенські Л. виокремлюють такі способи поділу або, як вони називають, «дроблення» суб'єктів господарювання [1, с.321]:

- продаж діючих підрозділів іншому підприємству;
- перетворення підрозділу в окрему юридичну особу з виділенням частини акцій на пропорційній основі;
- пряма ліквідація.

Рішення про поділ, виділ за окремими напрямами, тобто з метою подальшого самостійного функціонування, продажу чи ліквідації повинні ґрунтуватися на очікуванні того, що будуть досягнуті певні позитивні результати у вигляді додаткових вигод (табл. 1). Як видно з таблиці, вигоди від поділу чи виділу можуть бути різними: від розширення діяльності, спеціалізації, завою-

подільного балансу не надається належної уваги. Допускаються неточності у формулюванні самої категорії. Наприклад, у Господарському кодексі України цей документ кваліфікується як «роздільний акт», що є неоднозначним з розподільчим балансом, оскільки терміни «роздільний» та «розподільчий» несуть різне змістове навантаження. З іншого боку, нелогічно називати цей документ актом, тому що він має традиційну форму балансу з його активом і пасивом, відповідними розділами та статтями. Складається він, зазвичай, на підставі зведених даних бухгалтерського обліку за підписами головного бухгалтера та керівника. Крім цього, передача конкретних видів майна та зобов'язань новоутвореним структурам оформляється локальними актами за підписами відповідальних осіб, що передають і приймають цінності чи борги.

Розподільчий баланс виступає невід'ємним елементом поділу підприємства. Згідно зі ст. 107 Цивільного кодексу України [7] розподільчий баланс повинен містити положення про правонаступництво щодо усіх зобов'язань юридичної особи, що припиняє діяльність, усіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспорується сторонами.

Новодворський В.Д. вважає розподільчий баланс набагато ширшим за формою та змістом поняттям, ніж звичайний бухгалтерський баланс. Він окремлює такі блоки інформації, що визначаються за розподільчим балансом [4, с. 32]:

- а) загальна інформація про реорганізацію (повна назва юридичної особи, що підлягає реорганізації; організаційно-правова форма; вид реорганізації; правонаступництво);

б) розподільчий бухгалтерський баланс з визначенням складу активів, зобов'язань, власного капіталу реорганізованої юридичної особи, а також їх поділ між новоутвореними структурами;

в) пояснення до розподільчого балансу щодо окремих статей активів, зобов'язань, капіталу.

Як уже зазначалося, чинними нормативними актами не регламентується методика складання розподільчого балансу. В економічній літературі зустрічаються окремі джерела, в яких визначається алгоритм складання такого балансу. Наприклад, Савицька Г. В. визначає таку послідовність формування розподільчого балансу [6, с.660]:

а) визначення часток кожного учасника у статутному капіталі підприємства, що підлягає поділу;

б) визначення чистих активів підприємства і права власників на них;

в) складання розподільчого балансу;

г) визначення чистих активів для кожного учасника поділеного суб'єкта, їх питома вага у загальних активах юридичної особи;

д) визначення відхилень чистих активів за розподільчим балансом від їх розподілу відповідно до установчих документів;

е) регулювання процесу розподілу власності.

Баланс як основне джерело інформації про майновий та фінансовий стан підприємства використовується у реорганізаційному процесі ще задовго до початку останнього. На підставі балансу та інших звітних форм визначається потреба чи необхідність реорганізаційних перетворень, що може бути зумовлено багатьма чинниками. Серед них незадовільний фінансовий стан та потреба в економічному оздоровленні, виділення окремих географічних (за територіальною ознакою) чи господарських (за видами продукції, робіт, послуг) сегментів діяльності, передкризовий стан, схильність до банкрутства, потреба в реструктуризації (продажі, ліквідації) окремих господарських одиниць, мінімізація податкового навантаження на господарську одиницю.

Після прийняття рішення вищим органом управління щодо поділу (виділу) суб'єкта господарювання бухгалтерський баланс служить відправною точкою для проведення управлінських дій, пов'язаних з поділом підприємства.

Найперше, необхідно визначитися зі складом учасників, акціонерів, який буде сформований у структурі кожного виділеного самостійно функціонуючого суб'єкта, розподілити між ними статутний, додатковий та інші види власного капіталу. Якщо статутний капітал розподіляється, з урахуванням із вкладів учасників, часток акціонерів, то додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток має бути розподілений між групами учасників кожної новоутвореної самостійної господарської одиниці з урахуванням коригувальних записів за результатами проведеної інвентаризації майна, резервів, зобов'язань, взаємозвірки розрахунків, після «розчищення» балансових статей у зв'язку зі списанням непридатного майна, безнадійної заборгованості. Коригуються також наявні у балансі

суми резервів, забезпечення виплат гарантійних зобов'язань, проводиться оцінка реальності таких статей балансу як «Витрати майбутніх періодів» та «Доходи майбутніх періодів».

Розподіл майна при поділі підприємства з ліквідацією попереднього суб'єкта, зазвичай, здійснюється на пропорційній основі. Відповідно до закріплених за кожним новим суб'єктом часток розподіляється майно та зобов'язання. На практиці розподіл майна здійснюється спеціально створеною вищим органом управління комісією з таким розрахунком, щоб для продовження діяльності можна було зберегти відповідні цілісні майнові комплекси, які будуть самостійно функціонувати.

Дебітори та зобов'язання закріплюються за кожною новоутвореною структурою за таким принципом, що новий суб'єкт продовжуватиме підтримання виробничих, комерційних та інших стосунків у майбутньому з тим чи іншим партнером.

Отже, при поділі підприємства має застосовуватися зовсім інша формула розподілу майна між учасниками, ніж при його ліквідації. Загальновідомо, що при ліквідації визначення часток кожного учасника ліквідовуваного суб'єкта проводиться за залишковим принципом на підставі формули:

$$K = A - Z \quad (3.1)$$

Це означає, що вартість капіталу (K), який потрібно повернути учасникам, встановлюється за залишковим принципом, лише після того, коли після продажу активів (A) будуть погашені зобов'язання (Z) перед кредиторами.

При поділі підприємств повинен використовуватися інший принцип балансового узагальнення:

$$K_i + Z_i = A_i \quad (3.2)$$

Звідси, виходячи з величини закріпленого за кожною i-тою групою учасників, що створюють внаслідок поділу нову господарську одиницю, власного капіталу, а також зобов'язань, визначається обсяг і структура закріпленого за нею майна.

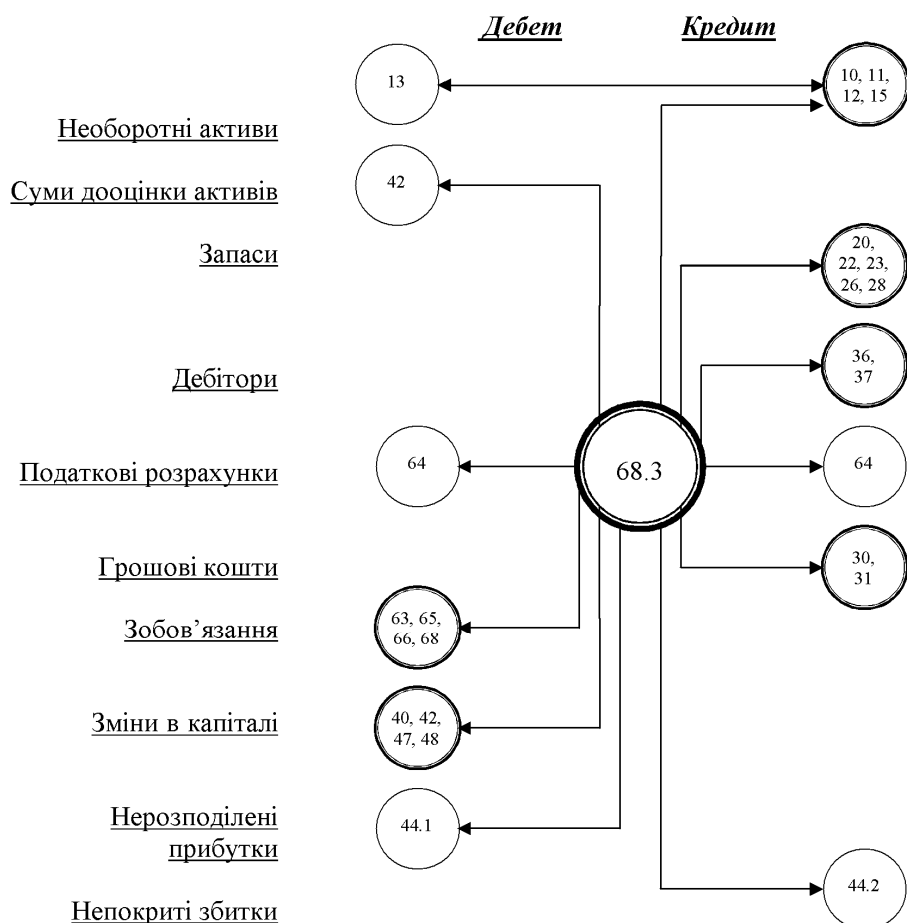
Водночас, на нашу думку, варто враховувати таке:

- при передачі майнових комплексів під конкретні об'єкти основних засобів слід передавати й суми їх дооцінки, які відображаються у кредиті субрахунку 42.3 «Дооцінка активів» та у балансі зафіксовані у складі іншого додаткового капіталу;

- при передачі дебіторської заборгованості з перерахованих авансів (субрахунок 37.1 «Розрахунки за виданими авансами») відповідно передаються суми податкового кредиту, відображеного у кредиті субрахунку 64.4 «Податковий кредит»;

- при передачі зобов'язань за отриманими авансовими платежами (субрахунок 68.1 та відповідно стаття 540 пасиву балансу) мають бути передані й податкові зобов'язання, що значаться як дебетовий залишок на відповідному субрахунку 64.3, а в балансі відображаються у складі інших оборотних активів (рядок 250).

Податковий кодекс України чітко урегулює усі спірні питання з обкладення операцій з реорганізації підприємств податком на додану вар-



**Рис. 1. Кореспонденція рахунків з передачі майна та зобов'язань в процесі виділу господарських суб'єктів**

тість та податком на прибуток. Зокрема, нормами Податкового кодексу України визначається [5]:

- найважливіше те, що реорганізація загалом не визнається об'єктом оподаткування (ст. 153.15 та ст.196);

- передача активів, зобов'язань, капіталу не містить факту продажу та не оподатковується ПДВ та податком на прибуток;

- витрати і доходи у відповідних пропорціях переходять до новоутворених структур згідно з передавальним актом, а також до таких структур переходить від'ємне значення об'єкта оподаткування, діяльність якого припиняється;

- за даними розподільчого балансу визначається вартість чистих активів та корпоративних прав (акцій, часток) учасників поділу.

При реорганізації шляхом виділу материнське підприємство не припиняє діяльності. Отже, в його обліку на відповідних рахунках потрібно відобразити операції з передачі майна, зобов'язань, списання капіталу вибулих у відділену господарську одиницю учасників. Враховуючи те, що суб'єкт поділу за розподільчим балансом передає частину майна та зобов'язання новоутвореній юридичній особі, та щодо до неї він виступає як кредитор, для обліку таких операцій доцільно використовувати як транзитний рахунок 68, суб-

рахунок 3 «Внутрішньогосподарські розрахунки». У дебет цього рахунку, як це показано на рис. 1, списується вартість визначених за розподільчим балансом та переданих за відповідними актами активів, зокрема, основних засобів, інших необоротних активів за балансовою (залишковою) вартістю.

Знос на них, а також накопичена амортизація переданих нематеріальних активів списується за дебетом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та кредитом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи». У такому ж порядку відображаються операції з передачі інших активів, запасів, дебіторів, коштів.

У кредит субрахунку 68.3 списуються передані правонаступнику зобов'язання перед кредиторами, інші залучені джерела, а також частка власного капіталу, що за розподільчим балансом належить учасникам новоутвореної господарської одиниці. Балансуючою операцією, що дозволить закрити субрахунок 68.3, має бути відображення належних новоутвореній структурі прибутків (збитків) за дебетом чи кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Як зазначалося раніше, з допомогою цього рахунку може бути скориговано деякі можливі невідповідності

між балансовою вартістю переданих активів та пасивів, наприклад, через неподільність окремих видів майна, цільовий характер зобов'язань та з інших причин.

Після дати складання розподільчого балансу і до моменту реєстрації новоутворених господарських одиниць (перереєстрації діючих суб'єктів) можуть виникати певні операції, які також мають бути відображені в обліку та враховані при формуванні вступних балансів новоутворених суб'єктів.

Такі операції можна прирівняти до подій після дати складання балансу. Відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» подіями після дати балансу вважаються події, що відбуваються між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

#### 4. Висновки

Головним інформаційним джерелом при перетворенні та інших формах реорганізації суб'єктів є баланс, а при поділі – розподільчий баланс, який слід кваліфікувати не лише як форму звітності, а й метод інформаційного забезпечення реорганізаційних процесів. Передачу майна та зобов'язань новоутвореній структурі за розподільчим балансом в обліку слід відображати з використанням субрахунку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» через неспівпадання в часі окремих

реорганізаційних подій. Важливим позитивним моментом є те, що в процесі здійснення реорганізаційних операцій, в тому числі поділу в учасників не виникає додаткових об'єктів оподаткування податками на додану вартість та прибуток.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бриггем Ю. Финансовый менеджмент: Полный курс. [т. 2] / Ю. Бриггем, Л. Гасперски; [пер. с англ.; под ред. В. В. Ковалева]. – СПб: Экономическая школа, 1997. – 669 с.
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Україна. Закон. Про господарські товариства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Новодворский В. Д. Формирование бухгалтерского баланса при реорганизации юридического лица / В. Д. Новодворский, Н. Н. Клинов // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 20. – С. 32-36.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
6. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. / Г. В. Савицька; [3-є вид., випр. і доп.]. – К: Знання, 2007. – 668 с.
7. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНОГО КОМПЛЕКСУ: АСПЕКТИ МЕТОДИКИ

*Анотація.* Висвітлено організацію структури управління підприємств гірничо-збагачувального комплексу. Розглянуто методiku відображення в системі обліку виробничих витрат. Запропоновано підходи щодо поєднання методів та систем обліку калькулювання собівартості продукції.

*Ключові слова:* управлінський облік, гірничо-збагачувальні підприємства, методика обліку витрат, класифікація витрат, фінансовий облік, план рахунків, калькуляція.

Kuzminska K.

## MANAGEMENT ACCOUNTING COSTS OF MINING AND PROCESSING COMPLEX: ASPECTS OF TECHNIQUE

*Summary.* This article reviews the organizational structure of enterprises of mining and processing complex. The method of display in the calculation of production costs. A combination of approaches to accounting systems output cost.

*Keywords:* management accounting, mining and processing enterprise, methods of cost accounting classification of costs, financial accounting, chart of accounts, costing.

### 1. Вступ

Ефективне функціонування підприємств у ринкових умовах неможливе без створення сучасної і дієвої системи управління. Якість загального управління визначається рівнем інформованості менеджерів щодо стану справ на підприємстві. Нині актуальним є надання інформації як щодо підприємства загалом, так і стосовно визначених структурних частин (сегментів, господарських одиниць, функціональних служб, напрямів діяльності тощо). Тому для підвищення рівня управління постає доволі важливе завдання – організувати адекватну систему інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Для цього потрібно висококваліфіковані спеціалісти та відповідне методологічне, методичне і матеріально-технічне забезпечення. Окрім того, суттєвим є також наявність достатніх фінансових ресурсів. Загальновідомо, що вигоди від її впровадження такої системи мають перевищувати витрати на неї.

Теоретичні засади організації і методики обліку виробничих витрат є загальними для всіх видів підприємств. Тому промислові підприємства, ведучи облік, керуються нормативно-правовою та законодавчою базою, зокрема: П(С)БО, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості тощо.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Варто відзначити істотний внесок у розроблення теоретичних засад та методологічних підходів щодо функціонування управлінського обліку таких українських та зарубіжних вчених: С. Ф. Голов [1], В. Б. Івашкевич [2], Л. В. Нападовська [3], Я. В. Соколов [4], С. О. Стуков [5], В. Ф. Палій [6], К. Друрі [7], Ч. Т. Хорнгрен [8], Дж. Фостер [8] та інші. Окремо слід виділити роботи таких відомих вчених, як Ю. С. Ігумнова, В. Г. Коренева, А. С. Маргуліса, В. В. Осмоловського, що стосуються проблемам обліку, аналізу витрат і калькулювання собівартості продукції гірничодобувної галузі в умовах адміністративно-командної систем господарювання. Однак, залишаються невирішеними проблеми, пов'язані з методикою управлінського обліку витрат на підприємствах досліджуваної галузі, які потребують подальших наукових досліджень.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні основних засад методики обліку з урахуванням організаційно-технологічних особливостей гірничо-збагачувальних підприємств. Незважаючи на те, що в науковій літературі широко висвітлюються проблеми обліку витрат, відсутні методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств гірничо-збагачувального комплексу як складових елементів управлінського обліку.

#### 4. Виклад основного матеріалу

Під управлінським обліком розуміють процес формалізованих процедур, вимірювання, накопичення, аналізу, інтерпретації та надання фінансової і нефінансової інформації, на основі якої менеджери приймають оперативні та стратегічні рішення. Управлінський облік охоплює систему управління діяльністю усього підприємства, зокрема стратегічне управління, оцінку діяльності підприємства, її підрозділів, контроль та планування господарської діяльності та забезпечує оптимальне використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів. Розробляючи методику управлінського обліку необхідно звернути особливу увагу на питання логіко-структурної інформаційної побудови виробничого процесу та особливості процесу формування собівартості продукції.

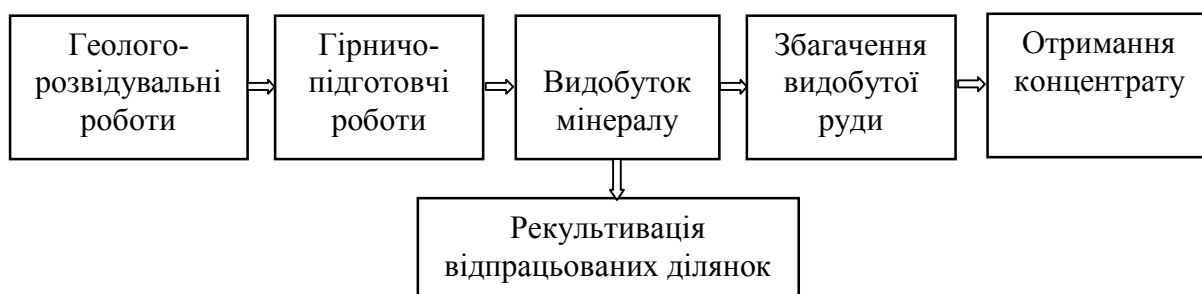


Рис. 1. Схема технологічного процесу видобутку і збагачення розсіпних руд

Під обліком витрат розуміють документальне відображення всіх витрат, їх групування за центрами відповідальності та оперативне виявлення відхилень від норм. Процес калькулювання складається із виконання ряду послідовних розрахунків для локалізації, відповідно до статей калькуляції, облікових витрат, які відносять до продукції підприємства, його структурних підрозділів та розраховують собівартість одиниці продукції.

Планомірний процес освоєння родовищ корисних копалин призвів до створення на їхній основі нових підприємств, а також реконструкції та розширення вже діючих. Зазначимо, що гірничо-промисловість – це комплекс галузей важкої промисловості з розвідування родовищ корисних копалин, їх видобутку з надр землі та збагачення [9]. Тому калькулювання собівартості продукції на гірничо-збагачувальних підприємствах здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» та самостійно розроблених методик, що пов'язано із відсутністю методичних рекомендацій з формування собівартості продукції у гірничодобувній галузі.

Формування дієвої системи управління витратами дає можливість менеджерам усіх рівнів приймати ефективні та своєчасні управлінські рішення щодо окремих виробничих процесів та діяльності підприємства загалом. Тому особливу увагу слід приділяти вибору методу калькулювання собівартості продукції, який передбачає використання різних способів та прийомів, за допомогою

яких групують та розподіляють виробничі витрати за об'єктами калькулювання [10]. У наукових працях вчені виділяють методи калькулювання повних витрат та спеціальні методи калькулювання. В основу кожного з них покладено притаманні лише йому властивості, такі як об'єкт обліку витрат, періодичність здійснення процесу калькулювання тощо, які залежать від характеру діяльності підприємства.

Так, виробничий процес гірничо-збагачувальних підприємств являє собою комплекс окремих технологічних процесів, які є взаємопов'язаними та взаємозалежними (рис. 1). Витрати, які виникають на кожному етапі, мають різне економічне значення, різні джерела фінансування та по-різному включаються до собівартості продукції.

Зважаючи на особливості діяльності підприємств гірничо-збагачувального комплексу, необхідно застосовувати попроцесне калькулювання з елементами нормативного методу калькулювання, який точніше характеризує виробничий процес гірничо-збагачувального підприємства та забезпечує кращу організацію контролю. Зазначимо, що достовірно визначити собівартість продукції можна лише за умови постійного удосконалення системи обліку та генерування релевантної інформації на гірничо-збагачувальних підприємствах. Тому доцільно адаптувати системи калькулювання «кайдзен-костинг» та «таргет-костинг», оскільки в їх основу покладено удосконалення реєстрації, документування, узагальнення всіх виробничих процесів. Це стосується і обліку витрат підприємств, удосконалення яких є основою для їх подальшого розвитку. Вона являють собою системи поступового зниження витрат завдяки безперервному удосконаленню. При цьому управлінський персонал гірничо-збагачувального підприємства не лише отримуватиме інформацію про обсяг витрат, але й зможе управляти ними.

Оптимізація витрат передбачає дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дає змогу підвищити рентабельність. Оскільки витрати мають неоднорідний характер, вони підлягають класифікації. Як відомо, це один з методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який передбачає розподіл на класи на підставі визначених

ознак, властивостей та закономірностей зв'язків між ними. Чим більше ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів та можливостей управляти ними. Відзначимо, що витрати підприємств гірничо-збагачувального комплексу мають низку класифікаційних ознак, які покладено в основу формування методики управлінського обліку витрат.

Витрати і калькулювання собівартості продукції здійснюються з урахуванням етапів облікового процесу. Так, на першому етапі відбувається спостереження, сприйняття господарського факту, вимірювання у натуральному і вартісному вираженні та їх фіксація у носіях облікової інформації – документах. Поточний облік – другий етап облікового процесу – передбачає реєстрацію даних первинного обліку у системі рахунків бухгалтерського обліку та облікових реєстрах. Підсумковий етап передбачає виконання операцій із формування показників, що відображають результати виробничої і господарської діяльності підприємства за певний період [11]. Названі етапи також треба висвітлити у методиці управлінського обліку.

До складу облікового процесу входить здійснення первинного обліку, групування, систематизація інформації про витрати, а також калькулювання собівартості продукції. Його можна вести у будь-якій деталізації. У первинних документах слід передбачити достатню кількість ознак для групування інформації. Основним документом, в якому фіксуються витрати, є калькуляція. Існує декілька видів калькуляцій, які складають залежно від призначення, від часу, на які вони розраховані, та способу їх складання. Їх поділяють на планові, нормативні та фактичні. Особливістю досліджуваної галузі є те, що на кожному технологічному процесі виробництва складають окрему калькуляцію. Для процесу видобутку і збагачення руди калькуляція відбиває дві стадії: на першій визначають собівартість видобутку, а на другій – збагачення видобутої руди. Суттєвим для методики управлінського обліку є те, що на гірничодобувних підприємствах калькуляція не містить статті «сировина і матеріали».

На думку В. Ф. Палія, облік виробничих витрат повинен бути результатом аналітичного

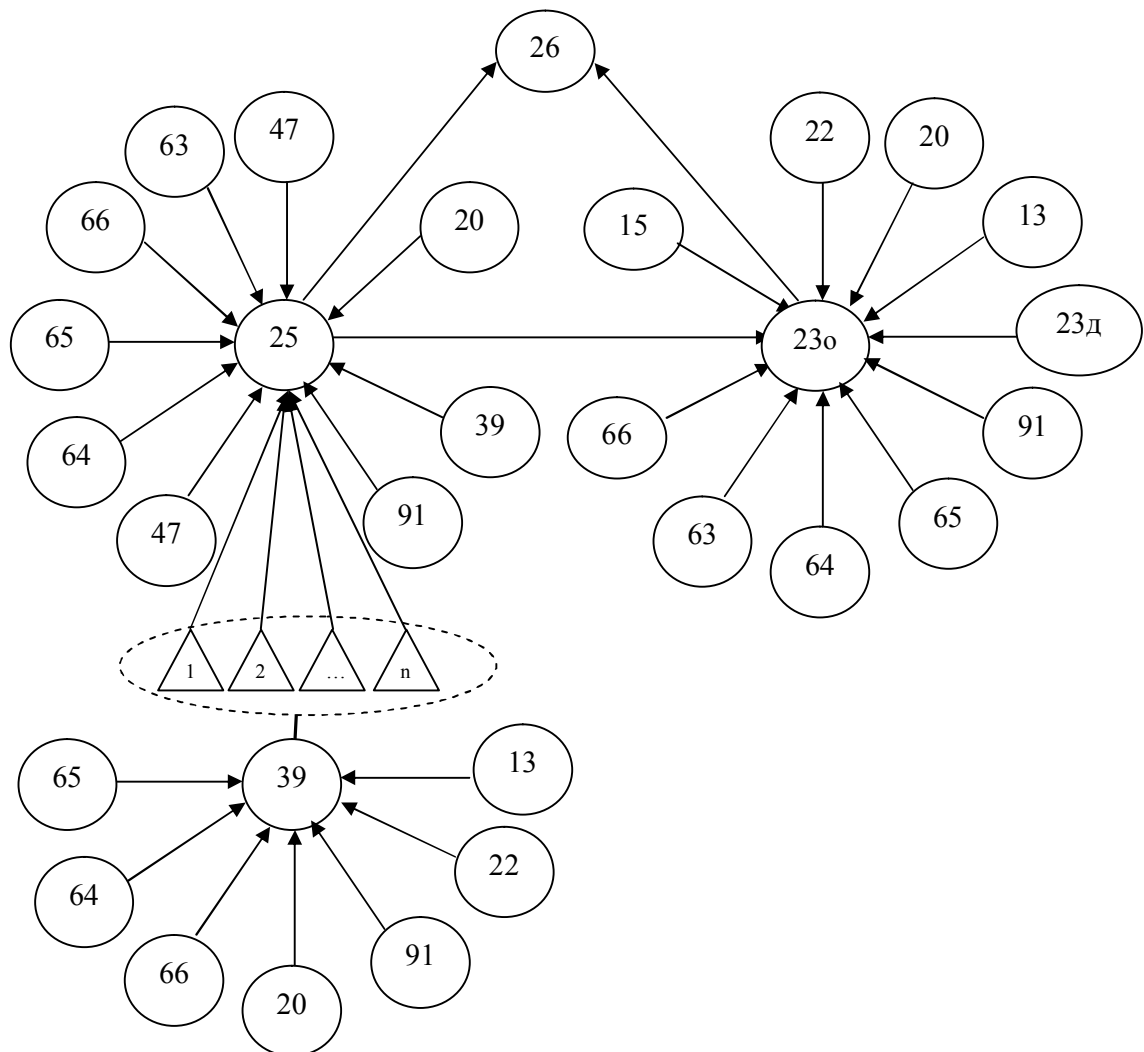


Рис. 2. Облікова модель формування виробничої собівартості продукції Гірничо збагачувальних підприємств



обліку, що готує накопичену інформацію до процесу калькулювання собівартості. Об'єднання обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства – це не що інше, як виробничий облік [6].

Ефективна організація аналітичного обліку, виокремлення аналітичних позицій є одним з головних завдань бухгалтерського обліку витрат гірничо-збагачувальних підприємств. Для того щоб відобразити інформацію про виробничі витрати можна використовувати два варіанти:

– за першим варіантом підприємства можуть застосовувати тільки 23 «Виробництво», відкривши до нього відповідні субрахунки. Цей варіант є незручним, оскільки в процесі видобутку руди виникає можливість отримання супутньої продукції (наприклад, пісок);

– другий варіант передбачає застосування рахунка 25 «Напівфабрикати», на якому відображають всі витрати, пов'язані із видобутком руди, та рахунку 23 «Виробництво», де групуються витрати, здійснені під час збагачення руди, та витрати на окремі види гірничо-прохідних робіт (відповідно до номенклатури статей калькуляції).

Зазначимо, що фактична собівартість гірничо-прохідних робіт щомісяця перераховується з рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» на рахунок 25 «Напівфабрикати», залишок за яким у балансі відображають в складі оборотних активів.

Оскільки гірничодобувні підприємства після видобутку руди проводять рекультивацию порушених земель (що є галузевою особливістю), здійснені витрати відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» відображаються у тому звітному періоді, у якому визначається пов'язаний з ними дохід від видобутку руди на діючому родовищі. Після завершення видобутку завжди залишаються площі, які за проектом земле відведення слід рекультивувати остаточно. До них належать останній полігон відкритих гірничих робіт, площа розміщення інфраструктури (фабрика, дороги, пульповоди тощо.) і хвостосховище. Витрати з рекультивации розраховують як забезпечення за кожним цехом (бригадою), що веде гірничі роботи із видобутку руди і обліковують на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

З метою визначення виробничої собівартості видобутку та збагачення ільменітовмісних руд як об'єктів калькулювання, пропонуємо облікову модель формування виробничої собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств, зображену на рис. 2.

## 5. Висновки

Отже, під час розроблення методики управлінського обліку діяльності гірничо-збагачувальних підприємств як інформаційної бази управління витратами необхідно:

– враховувати особливості організаційної структури гірничо-збагачувальних підприємств та технології виробничого процесу (рис. 1);

– здійснити цільову класифікацію об'єктів управлінського обліку, що дає змогу зробити ефективнішим здійснювати первинний та поточний облік;

– визначити оптимальні методи калькулювання собівартості продукції, які б відповідали особливостям виробничого процесу гірничо-збагачувального підприємства;

– у системі інформаційних комунікацій необхідно забезпечити умови відповідності змісту та форми управлінських звітів з урахуванням характеру робіт окремих центрів виникнення витрат та відповідної номенклатури статей;

– методику управлінського обліку слід розробляти на базі облікової моделі формування виробничої собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств, зображеної на рис. 2;

– впроваджувати в діяльність нові методики організації системи управління на вітчизняних підприємствах з урахуванням особливостей їхньої діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. Управлінський облік: підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

2. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. – М. : Юристъ, 2003. – 618 с.

3. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, Юнити, 1996 г. – 638 с.

5. Стуков С. А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах-членах СЭВ / С. А. Стуков. – Калинин : КГУ, 1975. – 122 с.

6. Палий В. Ф. Управленческий учет здержек и доходов с элементами финансового учета / В. Ф. Палий. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.cfin.ru/ias/manacc/reporting.shtml>.

7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; [пер. с англ.; под ред. С. А. Табалиной]. – М., 1997. – 560 с.

8. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; [пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

9. Україна. Закон. Гірничий закон України № 3370-IV від 19.01.2006 р. / Верховна Рада України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1127-14>.

10. Нападовська Л. В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – №8-9. – 2009 р. – С. 79-93.

11. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМАХ КЛАСУ ERP

*Анотація.* У статті розглядається роль та особливості бухгалтерського обліку в умовах застосування сучасних ERP-систем. Також досліджується вплив інформаційних технологій на функцію обліку в управлінні підприємством.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, інформаційні технології, ERP-система, автоматизація обліку

Kucyk P.

## ACCOUNTING IN MODERN INFORMATION SYSTEMS CLASS ERP

*Annotation.* In this article the role and features of accounting in the use of modern ERP-systems are examined. Also, the impact of information technology on the accounting function in enterprise management is investigated.

*Keywords:* accounting, information technologies, ERP-system, automation of accounting.

### 1. Вступ

Масова автоматизація господарської діяльності підприємств, яка спостерігається у корпоративному секторі бізнесу протягом останніх 10-15 років, помітно вплинула на інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку, який неухильно інтегрується як з іншими видами обліку (управлінським, податковим, обліком за МСФЗ), так і з іншими видами інформаційних систем (логістичними, виробничими, системами управління взаємовідносинами з клієнтами – CRM та ін.). Цей процес призводить до поступового відмирання фрагментарної (“клаптикової”) автоматизації, результатом якої було вузьке та однобічне висвітлення ключових аспектів господарського життя підприємства, дефіцит своєчасної і релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.

Сьогодні замість вузькопрофільних інформаційних систем, які нещодавно домінували на ринку програмних продуктів, широко використовуються 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.

Характерною рисою систем класу ERP є здатність вмщати різноманітні відомості, потрібні різним підрозділам підприємства, у єдиній базі даних, з якої кожен уповноважений користувач може отримати оперативну та уніфіковану інформацію, незалежно від того, ким, коли і у якому форматі ця інформація була закладена у базу даних.

Обмеження на отримання інформації, як правило, пов'язані лише з обмеженням доступу, а не з функціоналом чи можливостями системи. Крім того, уніфікована природа ERP-системи дозволяє отримати численні переваги, включаючи зменшення імовірності помилок, високу ефективність та широке охоплення інформаційних джерел. Остання перевага сприяє покращенню розуміння ситуації на підприємстві з боку керівників і персоналу, а це дозволяє приймати більш зважені, з погляду бізнесу, рішення.

Зародження корпоративних інформаційних систем класу ERP відбувалася поступово. Сьогодні вважається, що першим прототипом ERP-системи були так звані кіпу (ісп. Quipu – “вузол”, “рахунок”) – стародавня рахункова система інків, що використовувалася у Південній Америці з прадавніх часів до середини XVI ст. Вважається також, що саме кіпу є найдавнішим в історії людства прикладом застосування подвійного запису у бухгалтерському обліку [1, с. 179].

За допомогою кіпу чиновники (рахівники) інків не тільки фіксували інформацію про населення, види зайнятості, наявні і потенційні ресурси та інші об'єкти обліку, але й звітувалися перед володарями країни. Педро де С'єса де Леон пише, що у кожній провінції імперії інків були свої рахівники, які за допомогою вузлів кіпу вели облік податків, кількості населення, кількості видобутого срібла тощо, та щороку звітувалися перед столицею. В окремих долинах (селищах) теж були свої рахівники, які звітувалися перед провінційним керівництвом один раз у чотири місяці [2, с. 53-54].

У кіпу групувалися різні за кольором нитки (від декількох до 2000), на яких зав'язу-

валися вузлики. За допомогою кіпу фіксувалася дуже різна за природою інформація, що, фактично, робить цей стародавній спосіб писемності та рахівництва праобразом сучасних інтегрованих облікових систем, побудованих на основі єдиного інформаційного простору.

Наступний сплеск уваги до інтегрованих інформаційних систем спостерігається лише у середині ХХ століття під впливом нової науки про загальні принципи управління – кібернетики. У цей час почали з'являтися перші інформаційні системи, призначені для вирішення окремих завдань бізнесу. Так, на початку 1960-х років з допомогою комп'ютерної техніки було вперше вирішено завдання з формування виробничої програми та планування поставок сировини, матеріалів і комплектуючих для виробництва. Втілення цього завдання в інформаційній системі отримало назву MRP (англ. MaterialRequirementsPlanning) – планування потреби у матеріалах [3, с. 17]. У наступні роки були реалізовані завдання з планування ресурсів виробництва, яке передбачало інтегрування з фінансовою функцією та бухгалтерським обліком (системи класу MRPII), і тільки на початку 1990-х років – завдання комплексного планування усіх ресурсів підприємства, необхідних для постачання, виробництва, продажу та обліку продукції, втілені у системах класу ERP (EnterpriseResourcePlanning).

Незважаючи на те, що сучасні ERP-системи успішно функціонують на сотнях підприємств реального та фінансового секторів у багатьох країнах світу, розвиток їх архітектури не припиняється до сьогодні. Типова ERP-система має модульну структуру, яка підтримує реалізацію низки функцій:

- ведення конструкторських і технологічних специфікацій, які визначають матеріальні ресурси та операції, необхідні для виробництва кожного виду готової продукції;
- формування планів продаж і виробництва;
- планування потреб у матеріалах і комплектуючих, термінів та обсягів поставок для виконання плану виробництва;
- управління запасами та закупівлями (ведення договорів, здійснення централізованих закупівель, облік та оптимізація складських і цехових запасів);
- планування виробничих потужностей від укрупненого планування до рівня окремих верстатів чи видів обладнання;
- оперативне управління фінансами, включаючи підготовку фінансового плану і контроль його виконання;
- управління проектами, включаючи планування строків, ресурсів і ризиків.

Також серед ключових модулів ERP-систем є інформаційні блоки, що відповідають за ведення бухгалтерського (фінансового та управлінського) обліку, контролінг платежів і розрахунків, підготовку консолідованої корпоративної звітності тощо. Реалізація облікової функції на базі ERP-системи має набагато потужніший потенціал, ніж

облік в умовах інших класів інформаційних систем. На жаль, це питання недостатньо досліджується у вітчизняній науковій літературі, що обумовлює нашу увагу до даної проблематики.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Концептуальні основи ERP-систем ґрунтовно розкриваються у працях відомих зарубіжних авторів, таких як С. Гамільтон, М. Бредфорд, Б. Вагнер та Е. Монк [4, 5, 6]. Те ж саме стосується методології та технічних аспектів ведення бухгалтерського (фінансового) обліку в ERP-системах – ця проблематика досліджується деякими зарубіжними вченими [7, 8], проте, зауважимо, не завжди системно. Вітчизняні вчені практично не приділяють уваги специфічним, але надзвичайно важливим для теорії і практики, питанням організації та методики обліку у середовищі ERP-систем. Щоправда, окремі питання класифікації сучасних інформаційних систем і реалізації облікової функції у них були розглянуті у праці [9]. Разом з тим, автори даної статті не розглядають питання відмінностей систем автоматизації бухгалтерського обліку на зразок 1С:7.7 та потужних корпоративних інформаційних систем.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Враховуючи недостатню увагу, що приділяється функціонуванню бухгалтерського обліку в сучасних інформаційних системах управління підприємством, нами визначено за мету дослідження ключових характеристик обліку в системах класу ERP – найбільш поширених на сьогодні системах автоматизації для великих підприємств і корпорацій. Завданням статті є дослідити основні переваги, які бухгалтер отримує завдяки технологіям ERP, та запропонувати нове бачення майбутнього бухгалтерського обліку на основі єдиного інформаційного простору підприємства (корпорації).

## **4. Виклад основного матеріалу**

У сфері діяльності малих та середніх підприємств, а також у значній частині крупних українських компаній провідне місце у системі автоматизації посідають так звані “бухгалтерські” інформаційні системи. Основне призначення таких систем – ведення бухгалтерського (фінансового та управлінського) обліку господарських операцій, часткова автоматизація фінансових функцій та завдань управління матеріальними ресурсами.

Разом з тим, великий український бізнес активно починає освоювати інтегровані корпоративні системи класів MRPII і ERP. Ці системи, які підтримують переважну більшість видів діяльності, що створюють вартість – постачання, виробництво, дистрибуцію, логістику тощо, вагомо змінюють традиційну роль бухгалтерів. Звичне для нас розуміння типових бухгалтерських завдань, таких як ведення первинного обліку, розрахунок податків, підготовка фінансової звітності, доповнюється новими завданнями, тісно пов'язаними з внутрішнім плануванням і контролінгом. Подібне розширення функцій бухгалтерії не є чимось дивним. Відомо, що служба головного бухгалтера у США може включати, крім відділу фінансового обліку, окремі

відділи управлінського обліку, плановий, фінансовий і навіть відділ інформаційних технологій [10]. За такої структури, відповідальність та роль бухгалтерського апарату в компанії суттєво зростають. Крім того, зростають функціональні й інформаційно-аналітичні можливості бухгалтерів, що пов'язано з наявним функціоналом сучасних ERP-систем.

Технологія ERP, як вже згадувалося вище, базується на створенні єдиної бази даних, яку називають репозиторієм. Ця база містить усю ділову інформацію, накопичену компанією під час своєї діяльності, включаючи різноманітні фінансові дані, інформацію про постачання, запаси, виробництво, персонал та інші відомості. Така побудова бази даних дозволяє уникнути численних пересилань даних з однієї підсистеми до іншої. Будь-яка частина інформації, якою володіє компанія, стає доступною одночасно для всіх працівників, що мають відповідні повноваження.

Незважаючи на те, що обліковий модуль (або модулі) є невід'ємною складовою будь-якої ERP-системи, ідеологія впровадження та використання його функціоналу істотно відрізняється від впровадження систем, призначених для автоматизації виключно бухгалтерського обліку. Якщо бухгалтерські інформаційні системи структуруються відповідно до ділянок обліку, які охоплюють один чи кілька бухгалтерських рахунків, то ERP-система описує функції всередині трьох основних процесів розширеного економічного відтворення – придбання, виробництва і реалізації. Відповідно, в ERP-системах у центрі уваги знаходяться не бухгалтерські рахунки, а господарські операції й економічні чинники господарської діяльності підприємства.

Впровадження облікових модулів ERP-системи потребує поглибленого навчання персоналу, який, окрім звичних рахунків і проведення, повинен оперувати новими знаннями і навичками. Бухгалтерський та управлінський обліки в ERP-системах фактично змішуються; відповідно, видобування даних і формування аналітичних звітів на вимогу керівництва компанії потребує від бухгалтера високого рівня економічної та предметної (спеціальної) підготовки. Бухгалтер повинен добре орієнтуватися у довідниках виробничих вузлів та агрегатів; розуміти специфіку і послідовність виробничих циклів; знати ключові драйвери витрат для основних видів діяльності тощо. Також бухгалтер повинен коректно збирати інформацію та вносити її у базу даних, враховуючи, що фіксувати доведеться значно ширше коло реквізитів і показників.

У системах класу ERP для багатьох видів операцій важлива висока точність їх відображення і синхронізації, оскільки у протилежному випадку розрахунковий алгоритм системи може привести до серйозних помилок. Тому управління даними та відповідальних ділянок роботи, яка має повторюваний (ітеративний) характер.

Ще однією особливістю автоматизованого обліку в ERP-системах є те, що більшість програмних рішень цього класу дозволяє реалізувати концепцію глобального обліку. Оскільки рішення кла-

су ERP можуть дозволити собі лише великі підприємства, а більшість з них є мультинаціональними компаніями та холдингами або входять до складу міжнародних мереж, надзвичайно актуальним питанням для них є можливість уніфікації та глобального представлення інформації.

Наприклад, відома ERP-система NetSuiteOneWorld дозволяє швидко налаштовувати різні валюти, правила оподаткування та звітність у відповідності з локальними, регіональними чи глобальними потребами компанії. Також ця система дозволяє використовувати як єдиний план рахунків для всіх дочірніх компаній, так і окремі плани рахунків з можливістю виконання проведення між дочірніми компаніями – наприклад, при розподіленні витрат. NetSuiteOneWorld може глобально керувати складами та обробкою замовлень. Інакше кажучи, користувач системи завжди знатиме у режимі реального часу, які запаси є в наявності, на якому складі вони зберігаються, як швидко можна виконати замовлення тощо. Важливим чинником є також можливості формування управлінської, фінансової та консолідованої звітності, яка формується на різних рівнях деталізації незалежно від того, які плани рахунків застосовують учасники холдингу.

Зауважимо, що переважна більшість сучасних ERP-систем володіє майже однаковим набором функціональних можливостей. Разом з тим, рівень (якість) реалізації цих можливостей значно відрізняється. Сьогодні на вітчизняному ринку ERP-систем домінують російські і західні продукти. Західні (SAP, Oracle, Microsoft, IFS) і російські ("1С", "Парус", "Галактика") розробники, переважно, працюють через торговельних партнерів. Окремі українські розробники пропонують свої програмні продукти самостійно. Всього на ринку представлено кілька десятків систем класу ERP, які умовно можна розділити між двома цінovими категоріями: дорогі західні і відносно дешевші російські або українські розробки. Найпотужніші системи класу ERP дуже дорогі. Вартість володіння системою SAP/R3, наприклад, може досягати декількох мільйонів доларів, через що підприємства найчастіше обмежуються впровадженням лише окремих модулів цієї системи. Для порівняння, вартість російської системи "1С: Підприємство 8.0", впровадженої на великому промисловому підприємстві, складатиме близько 100 тис дол США.

Така різниця у ціні обумовлена якістю продуктів. Якщо програмні продукти фірми "1С розглядаються лише як "конструктор", на базі якого можна автоматизувати окремі бізнес-процеси, то SAP/R3 чи Oracle E-Business Suite пропонують низку гнучких функціональних і галузевих рішень. У будь-якому разі, добре налаштована програма коштує набагато більше, ніж платформа, що використовується. Тому надзвичайно важливе значення для якісної постановки обліку має серйозна методологічна та методична робота у галузі впровадження зручних облікових процедур і формування гнучкої системи зовнішньої та внутрішньої бухгалтерської звітності. Виконання такої роботи більшою мірою

лягає на плечі бухгалтерів підприємства, оскільки зовнішні консультанти рідко володіють належними знаннями у предметній області і не знають виробничий процес так, як знають працівники. Зрештою, цей шлях вже пройдено багатьма українськими компаніями, що доводить реалістичність та перспективність переходу бухгалтерського обліку на “рейки” стандарту ERP.

### 5. Висновки

Використання сучасних комп'ютерних технологій помітно революціонізувало засоби ведення обліку на підприємствах (корпораціях). Зареєструвавши у системі ті або інші господарські операції, дані за ними можна легко сортувати, аналізувати, агрегувати і видавати у вигляді різноманітних звітів. Сторонньому спостерігачу навіть важко зрозуміти, чи застосовується дотепер система подвійного запису, придумана Лукою Пачолі. Бухгалтерський облік виявився прекрасною сферою застосування прогресивних методів опрацювання даних і сучасних інформаційних технологій. Сьогодні облік може подавати керівництву підприємств набагато більш інформативні, оперативні та “глибокі” (у сенсі аналітичності) звіти. Це досягається поєднанням нових інформаційних технологій та кропіткої бухгалтерської роботи, яке розширює горизонти діяльності підприємства, дозволяє розвивати електронну комерцію, допомагає керувати ланцюжками вартості та відстежувати виконання замовлень у режимі реального часу. Таким чином, сучасний бухгалтерський облік набуває справжнього управлінського характеру, який підносить його до рівня прямої участі в процесах управління та прийняття рішень на підприємстві.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Buckmaster, D. The Incan Quipu and the Jacobsen Hypothesis / D. Buckmaster // Journal of Accounting Research. – 1974. – Vol. 12. – No.1. – P. 178—181.
2. De Cieza de León, P. Cronica del Peru. El Senorio de los Incas / P. De Cieza de León. – Ecuador : Fundación Biblioteca Ayacucho, 2005. – 497 p.
3. Гаврилов Д. А. Управление производством на базе стандарта МРПІ [Текст] / Д. А. Гаврилов. – СПб. : Питер, 2003. – 352 с.
4. Hamilton S. Maximizing Your ERP System : A Practical Guide for Managers / S. Hamilton. – McGraw-Hill, 2002. – 350 p.
5. Bradford M. Modern ERP: Select, Implement & Use Today's Advanced Business Systems / M. Bradford. – Lulu.com, 2010. – 248 p.
6. Wagner B. Enterprise Resource Planning / B. Wagner, E. Monk. – Course Technology, 2008. – 272 p.
7. Deshmukh A. Digital Accounting : The Effects of the Internet and ERP on Accounting / A. Deshmukh. – Idea Group Publishing, 2005. – 394 p.
8. Jones P. Configuring SAP ERP Financials and Controlling / P. Jones, J. Burger. – Sybex, 2009. – 960 с.
9. Черненко М. Принципы классификации управленческих информационных систем / М. Черненко, С. Слепцов // Корпоративные системы. – 2004. – № 1. – С. 5 – 11.
10. Potter D. A. Automated Accounting Systems and Procedures Handbook / D. A. Potter. – New York : John Wiley & Sons, 1991. – 562 p.

## ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ: ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ

***Анотація.** Розглядаються підходи до розуміння суті загальнови­робничих витрат. Звертається увага на структуру загально­виробничих витрат у санаторно-курортних установах з урахуванням особливостей їх діяльності. В основу розробленої схеми побудови аналітичного обліку загально­виробничих витрат санаторно-курортних установ пропонується покласти принцип обліку витрат за центрами витрат, що забезпечить можливість оперативного управління ними.*

***Ключові слова:** облік, витрати, загально­виробничі витрати, центр витрат.*

**Kucik P., Chabanyuk O.**

## OVERHEAD COSTS: ORDER OF FORMING AND DISTRIBUTING

***Annotation.** Going is examined near understanding of essence of overhead costs. Attention applies on the structure of overhead costs in sanatorium-resort establishments, taking into account the features of their activity. In basis of the developed chart of construction of the analytical accounting of overhead costs of sanatorium-resort establishments it is suggested to put principle of account of charges after the centers of charges, which will provide possibility of operative management by them.*

***Keywords:** account, charges, overhead costs, canter of charges.*

### 1. Вступ

Здійснюючи аналіз діяльності санаторно-курортних установ з погляду їх облікових аспектів, виявлено, що в умовах актуалізації управління витратами необхідно удосконалювати організацію та методику обліку витрат і калькулювання собівартості санаторно-курортних послуг. Процес формування витрат і калькулювання собівартості повинен відбуватися відповідно до потреб управління в інформації щодо доцільності проведених витрат, взаємозв'язку з їх економією та впливом на результативність діяльності.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питанням обліку та розподілу загально­виробничих витрат приділяють значну увагу українські вчені В. І. Бачинський [1], С. І. Голов [2], Л. В.Нападовська [4], О. А. Полянська [5], Н. М. Ткаченко [7]. Проте слід зазначити, що їх дослідження спрямовані на вирішення проблем планування формування загально­виробничих витрат на виробничих підприємствах. Разом з тим, санаторно-курортні установи мають певні особливості господарювання, пов'язані з наданням санаторно-курортних послуг. Ці особливості безпосередньо впливають на організацію обліку та розподілу загально­виробничих витрат у санаторно-курортних установах, але залишились поза увагою вітчизняних та зарубіжних науковців, що безумовно підвищує актуальність проведеного нами дослідження.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є вивчення особливостей функціонування санаторно-курортних установ

та розроблення моделі організації формування і розподілу загально­виробничих витрат санаторно-курортних установ.

### 4. Виклад основного матеріалу

Особливістю витрат санаторно-курортних установ є досить незначна частка прямих витрат, що зумовлено віднесенням витрат більшості структурних підрозділів (центрів витрат) до собівартості низки об'єктів калькулювання. Основну ж частину витрат санаторно-курортних установ становлять непрямі витрати, оскільки більшість затрачених ресурсів у процесі лікування, оздоровлення, харчування відпочиваючих, організації їхнього культурного відпочинку відносяться до всіх видів путівок чи курсівок (об'єктів калькуляції). Слід зазначити, що поділ витрат на прямі та непрямі є індивідуальним для кожного підприємства (організації, установу), умовою якого є можливість віднесення певного виду витрат до об'єкта калькулювання, що випускає (надає) підприємство. Проте насамперед маємо дотримуватися вимог П(С)БО 16 "Витрати", що визначає методологічні підходи до визнання та обліку витрат на підприємствах України [6]. Згідно з п. 15 П(С)БО 16 "Витрати" загально­виробничі витрати належать до непрямих витрат, оскільки пов'язані з виробництвом кількох видів продукції і прямо віднести до одного з них практично неможливо. Аналогічні підходи спостерігаємо і в зарубіжних системах бухгалтерського обліку. Для прикладу, представники англійської Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів АССА поділ

витрат на прями та непрями так само пов'язують з можливістю віднесення виробничих витрат до об'єкта калькуляції.

На нашу думку, будь-яка класифікація витрат повинна мати певну цілеспрямованість для потреб управління виробництвом підприємства, бути інформаційною базою для аналізу ефективності господарської діяльності, їх відповідності попередньо поставленим планам тощо. Таким чином, критерії поділу витрат підприємства найперше повинні відповідати завданням, поставленим перед економічним аналізом підприємства.

Погоджуємось з думкою вчених Ч. Т. Хорнгрена та Дж. Фостера, які вважають, що потреби керівництва та економічна доцільність визначають деталізацію витрат діяльності підприємства, а при віднесенні витрат до постійних чи змінних необхідно враховувати, чи змінюються витрати при зміні обсягів виробництва [8, с. 20-25]. Існують суперечності щодо визначень витрат, які не можна віднести прямо на об'єкт калькуляції прямо, як непрямі та накладні. На нашу думку, накладні витрати дійсно можна в багатьох випадках назвати не прямими, але ототожнювати їх не варто. Використання кожного з термінів зумовлюється сферою їх застосування. Так, в управлінському обліку, де одним з основних завдань є визначення виробничої та повної собівартості продукції, визначальним є поділ витрат на прями та непрями. У процесі складання звітності для зовнішніх користувачів більш використовуваними є поняття "накладні витрати" та "прямі витрати". Така суперечлива ситуація, на нашу думку, має вирішуватися на вищому нормативно-правовому рівні і насамперед шляхом внесення відповідних коригувань в П(С)БО 16 "Витрати", який поділяє загальновиробничі витрати на постійні, розмір яких не змінюється при зміні обсягу виробництва продукції, та змінні, сума яких змінюється відповідно до зміни обсягів господарської діяльності підприємства. Стандарт 16 не встановлює для підприємств нормативного переліку постійних та змінних загальновиробничих витрат, а залишає це право за підприємством, враховуючи специфіку діяльності кожного з них. Це ж стосується і методики та бази розподілу непрямих витрат між об'єктами калькуляції. Остання зазначається в обліковій політиці підприємства та в примітках до річної фінансової звітності підприємства. В основу запропонованої схеми побудови аналітичного обліку загальновиробничих витрат санаторно-курортних установ був покладений принцип обліку витрат за центрами витрат (корпусами).

Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькуляції, що здійснюється на останню дату звітного періоду, такий: після накопичення змінних загальновиробничих витрат їх сума розподіляється між об'єктами обліку, з урахуванням обраної бази розподілу, з використанням фактичної потужності підприємства у звітному періоді; постійні загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами обліку, виходячи з обраної бази розподілу, з використанням нормальної потужності підприємства; нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до

складу собівартості наданих (реалізованих) санаторно-курортних послуг у звітному періоді, в якому вони мали місце.

Слід звернути увагу на облік непрямих витрат для управління. Так проф. Ткаченко Н. М. зазначає, що, по суті, процес обліку непрямих витрат до моменту розподілу уніфікований, з огляду на вимоги Плану рахунків, Інструкції про застосування Плану рахунків, положень бухгалтерського обліку, але з моменту розподілу до моменту списання витрат, враховуючи рівень управління, спостерігаємо специфіку на кожному з них [7, с.331].

Погоджуємось з думкою проф. Нападовської Л.В., яка звертає увагу на важливість ефективного управління витратами, передумовою якого є класифікація витрат. З цього погляду вчена вважає за доцільне при віднесенні витрат до прямих чи непрямих враховувати залежність їх величини від обсягу виробництва продукції. Разом з тим, при віднесенні витрат до непрямих необхідно здійснювати їх розподіл з попереднім визначенням баз розподілу [4, с. 146-151].

Вибираючи базу розподілу непрямих витрат, пропонуємо дотримуватися розроблених нами принципів: цілеспрямованість бази розподілу; дотримання зв'язку "об'єкт витрат – понесені витрати"; пряма залежність між понесеними непрямими витратами та базою розподілу внаслідок зміни обсягу надання послуг; дотримання зв'язку "понесені витрати – отримані вигоди"; вибір бази з низки виробничих витрат, що забезпечить можливість компенсувати непрямі витрати. Існують певні протиріччя у виборі методу розподілу між об'єктами калькуляції та центрами відповідальності. На нашу думку, здійснюючи розподіл витрат на надання окремих видів послуг, доцільно зробити це послідовно, що надасть можливість максимально здійснити розподіл витрат за їх статтями та об'єктами витрат.

Разом з тим, необхідною умовою проведення науково обґрунтованого процесу розподілу витрат за статтями витрат та за об'єктами калькулювання є розробка баз та методів розподілу. Слід зазначити, що ціла низка неузгодженостей, пов'язаних з методикою розподілу непрямих витрат, зумовлена безпосередньо положеннями бухгалтерського обліку і, зокрема, П(С)БО 16 "Витрати", який зазначає що до складу виробничої собівартості входять прями та загальновиробничі витрати. Як наслідок, виникає проблема, зумовлена використанням тільки однієї бази розподілу для розподілу всіх непрямих витрат підприємства. По-перше, враховуючи розгалужену організаційну структуру санаторно-курортних установ з досить обширною номенклатурою непрямих витрат, вибрати єдину базу розподілу практично не можливо, інакше отримаємо спотворений облік собівартості цілої низки об'єктів калькуляції установи; по-друге, зв'язок об'єктів калькуляції з певними структурними підрозділами санаторно-курортних установ вимагає вибору баз розподілу для кожного центру витрат окремо. Наступним етапом розподілу загальновиробничих витрат є визначення ставки їх розподілу. Серед вітчизняних економістів загальноприйнятим є визна-

чення ставки розподілу як відношення суми певного виду загальновиробничих витрат (постійних, змінних) до вибраної бази розподілу [2].

Таким чином, враховуючи складну організаційну структуру санаторно-курортних установ та великий перелік послуг, що їх пропонують такі установи, а відповідно наявність зв'язку між центрами витрат, якими найчастіше і виступають окремі структурні підрозділи та об'єктами калькуляції, ставка розподілу може бути як однією для всіх, так і визначатися для кожного центру витрат чи групи непрямих витрат окремо. Використання єдиної ставки розподілу загальновиробничих витрат можливе у тому випадку, якщо санаторно-курортні установи здійснюють реалізацію путівок одного виду. За умов формування собівартості кожного з видів путівок (курсівок) з витрат майже всіх структурних підрозділів санаторно-курортної установи доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного підрозділу (центру витрат). Дослідження теоретичного аспекту означеної проблеми та аналіз практичних незначних видозмін дало можливість удосконалити перелік загальновиробничих затрат шляхом їх поділу на постійні та змінні. Основним у поділі непрямих витрат санаторно-курортної установи є складність самих об'єктів калькуляції, велика кількість послуг з рекреації, реабілітації та лікування, що їх можуть надавати такі установи. У зв'язку з цим виникають проблеми, пов'язані з веденням аналітичного обліку загальновиробничих витрат, вибором бази їх розподілу тощо. Одним з шляхів їх вирішення є застосування різних методів розподілу накладних витрат.

Так, в запропонованій нами організації аналітичного обліку для кожного із структурних

розподілу непрямих витрат у санаторно-курортних установах насамперед необхідно обрати центри витрат. Наступним аспектом є здійснення економічної характеристики витрат та виявлення і накопичення тих, які за своєю суттю можуть бути віднесені до конкретного структурного підрозділу за прямою ознакою. Після отримання цієї інформації здійснюється вибір науково обгрунтованої бази розподілу непрямих витрат діяльності санаторно-курортної установи.

Таким чином, пропонуємо такі бази розподілу для кожного з центрів витрат санаторно-курортної установи: для лікувального корпусу: пропускна здатність лікувального корпусу (БР1); для спального корпусу: площа, що припадає на одного відпочиваючого (хворого) в межах одного номера конкретного виду путівки (путівка у одно-, дво-, тримісний люкс), враховуючи суму витрат, що відносяться до загальної площі однотипних номерів (путівки одного виду (наприклад, звичайна путівка, путівка у номер з поліпшеними умовами, путівка у люкс, путівка у котедж) (БР2); для їдальні: вся сума прямих витрат на харчування за окремими видами путівок (БР3); інші загальногосподарські витрати санаторно-курортної установи будуть розподілятися пропорційно попередньо розподіленим змінним плюс постійні розподілені витрати лікувального корпусу, оскільки останні, на нашу думку, мають вноситися у вартість путівок, і у вартість курсівок (БР4). Вибір бази розподілу для непрямих витрат кожного із структурних підрозділів, що надають санаторно-курортні послуги, наведено у табл. 1.

Слід зауважити, що велика кількість баз розподілу непрямих витрат зумовлена особливістю

Таблиця 1

**Вибір баз розподілу непрямих витрат за центрами витрат санаторно-курортних установ**

| Центри витрат          | БР1 | БР2 | БР3 | БР4 |
|------------------------|-----|-----|-----|-----|
| 1                      | 2   | 3   | 4   | 5   |
| Лікувальний корпус № n | +   |     |     |     |
| Спальний корпус № n    |     | +   |     |     |
| Їдальня                |     |     | +   |     |

підрозділів санаторно-курортної установи для обліку непрямих витрат виокремлено аналітичний рахунок загальногосподарських витрат, що зробить економічно обгрунтованими процеси розподілу накладних витрат та формування собівартості об'єктів калькуляції. На нашу думку, вдосконалення методики ведення обліку в цьому напрямі повинно здійснюватися з урахуванням необхідності не лише отримання величини повної суми витрат, але і формування інформації про витрати за калькуляційними статтями з урахуванням потреб оперативності отримання такої інформації з огляду на необхідність оперативного управління витратами. В побудові ефективної організації обліку непрямих витрат основну роль відіграє вирішення питання їх розподілу між центрами витрат. Центром витрат санаторно-курортної установи виступають структурні підрозділи (окремі корпуси). При здійсненні

діяльності санаторно-курортних установ, їх структурою, внесенням у собівартість послуг непрямих витрат лише окремих структурних підрозділів. Схема розподілу непрямих витрат санаторно-курортних установ наведена на рис. 1. Згідно із запропонованим порядком передбачається накопичення загальновиробничих витрат методом прямого віднесення на рахунок 9106 "Загальновиробничі витрати інших підприємств", при цьому відбувається їх відстежування за структурними підрозділами, зокрема, за лікувальними корпусами, спальними корпусами, підрозділом харчування (харчоблоком), іншими допоміжними та обслуговуючими підрозділами тощо.

Наступним етапом є розподіл загальновиробничих витрат за видами путівок і курсівок із застосуванням баз розподілу залежно від того, витрати яких структурних підрозділів розподіляються. Нерозподілена сума постійних витрат спи-



сується на рахунок 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", субрахунки 9036.1 "Собівартість реалізованих путівок" чи 9036.2 "Собівартість реалізованих курсівок" в період визначення (виникне-

одиниць, побудови обліку витрат, нами запропонована методика обліку виробничих витрат санаторно-курортних установ в системі споживчої кооперації України (рис. 2, табл. 2).

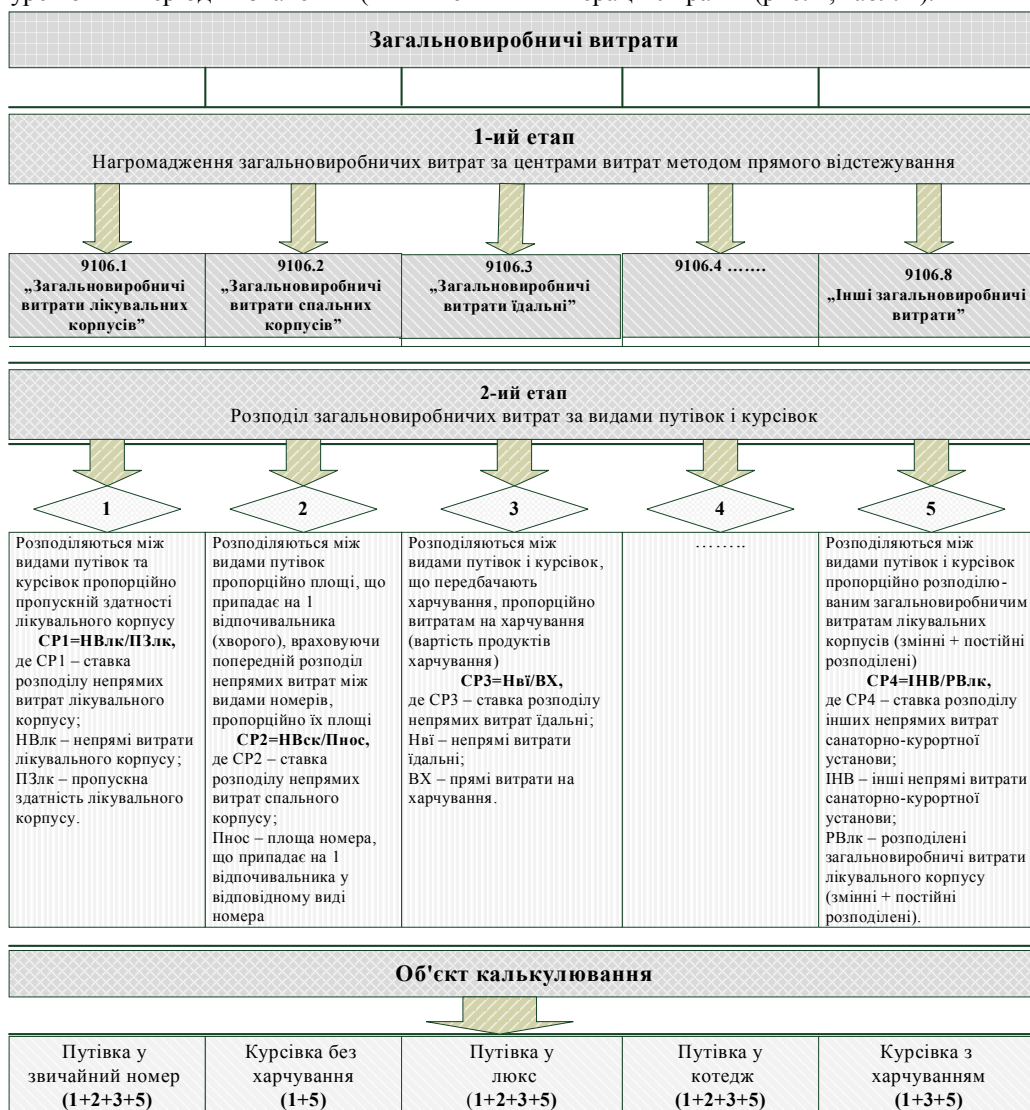


Рис. 1. Логіко-структурна модель формування та розподілу загальновиробничих витрат санаторно-курортних установ

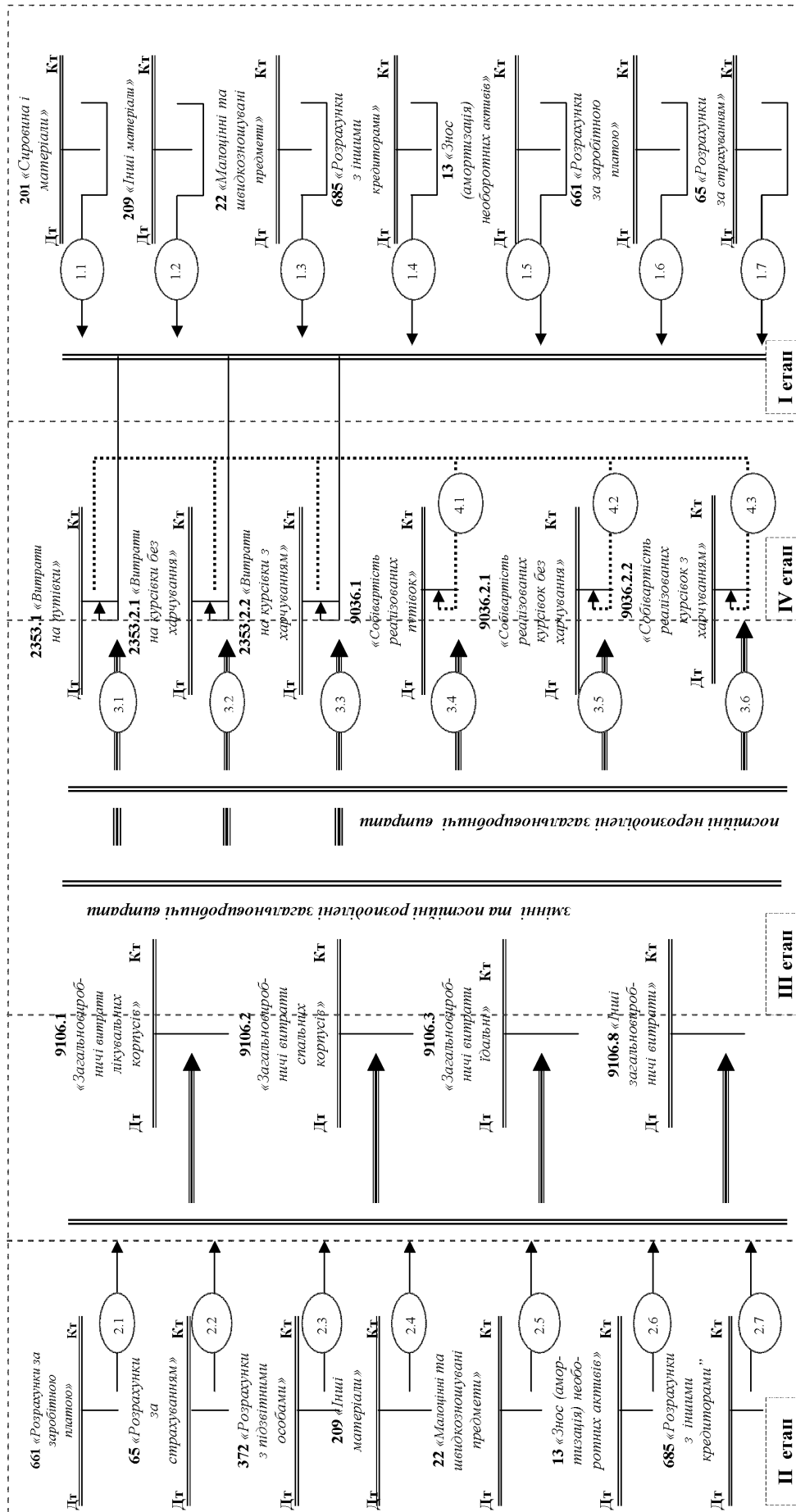
ння) таких витрат. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Облік адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат санаторно-курортних установ здійснюється з використанням рахунків 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати" згідно з вимогами П(С)БО 16. Враховуючи сучасну маркетингову політику санаторно-курортних установ, застосування рахунку 93 "Витрати на збут" вважаємо необхідним для відображення витрат, пов'язаних з дослідженням ринку санаторно-курортних послуг, просуванням продукту установи на ринок та його продажем.

Таким чином, враховуючи особливості організаційної структури досліджуваних господарських

## 5. Висновки

Запропонована схема обліку непрямих витрат в санаторно-курортних установах, а також загальна схема обліку виробничих витрат санаторно-курортних установ надасть можливість точно та об'єктивно обліковувати витрати з метою контролю та управління ними. Облікові дані, отримані внаслідок застосування запропонованої методики, нададуть можливість управління витратами санаторно-курортних установ. Таким чином, на основі раціональної організації обліку витрат санаторно-курортні установи в комплексі з управлінням витратами та за умов збереження належної кількості та якості послуг з відпочинку, реабілітації та лікування мають можливість посилити свої позиції у сфері рекреації.



- 1) формування та облік прямих витрат; 2) формування та облік непрямих витрат; 3) розподіл та списання загально виробничих витрат;
- 4) формування собівартості санаторно-курортних послуг

Рис. 2. Загальна схема обліку виробничих витрат санаторно-курортних установ

**Характеристика господарських операцій з обліку виробничих витрат діяльності санаторно-курортних установ**

| Номер господарської операції                                      | Зміст господарської операції   | Підтверджувальний документ   |
|---|--|--|
| <b>Етап I Облік прямих витрат</b>                                 |  |  |
| 1.1   | Відображається вартість витрачених продуктів харчування, матеріалів для прибирання та іншого обслуговування спальних номерів, іншої сировини та матеріалів, які можна прямо віднести до конкретного виду путівки (курсівки) (об'єкту калькуляції)  | Акт на списання матеріалів, видаткова накладна, звіт завідувача виробництва їдальні                    |
| 1.2   | Відображається вартість витрачених медикаментів, медичних предметів, медичних спеціальних матеріалів, списаних бланків путівок, які можна прямо віднести до конкретного виду путівки (курсівки) (об'єкту калькуляції)  | Акт на списання матеріалів, видаткова накладна, акт на списання використаних бланків суворой звітності |
| 1.3   | Відображається вартість витрачених малоцінних та швидкозношуваних предметів, які можна прямо віднести до конкретного виду путівки (курсівки) (об'єкту калькуляції)   | Акти списання МПП, рахунки   |
| 1.4   | Відображається вартість отриманих послуг від сторонніх організацій щодо обслуговування номерів; експлуатаційні витрати, послуги сторонніх організацій з прання білизни, обслуговування обладнання, проведення ремонтних робіт тощо, в разі, коли окремим спальним корпусам відповідають окремі види путівок  | Акти виконаних робіт, рахунки  |
| 1.5   | Нараховано амортизацію основних засобів, які можна прямо віднести до конкретного виду путівки або за умови, що окремим спальним корпусам відповідають окремі види путівок  | Відомість нарахування амортизації  |
| 1.6   | Нараховано заробітну плату персоналу, працівникам, що обслуговують окремі види путівок (курсівки) (молодший медичний персонал, прибиральниці, інший обслуговуючий персонал)  | Відомість нарахування заробітної плати   |
| 1.7   | Нараховано на фонд оплати праці загальнообов'язкові соціальні внески (збори)   | Розрахунок, відомість нарахування заробітної плати   |
| <b>Етап II Облік непрямих витрат</b>                              |  |  |
| 2.1   | Нараховано заробітну плату медичному персоналу (лікарям), середньому медичному персоналу, молодшому медичному персоналу, культурно-масовому персоналу, працівникам їдальні, кухонь, іншому обслуговуючому персоналу  | Відомість нарахування заробітної плати   |
| 2.2   | Нараховано на фонд оплати праці загальнообов'язкові соціальні внески (збори)   | Розрахунок, відомість нарахування заробітної плати   |
| 2.3   | Відображено витрати за службовими відрядженнями персоналу структурних підрозділів  | Чеки, квитки, рахунки додані до авансового звіту   |
| 2.4   | Списано вартість медспецматеріалів та інших матеріалів загальногосподарського призначення  | Розрахунок розподілу   |
| 2.5   | Списано вартість МПП загальногосподарського призначення  | Акт списання МПП   |
| 2.6   | Нараховано амортизацію основних засобів, які можна прямо віднести до конкретного виду путівки або за умови, що окремим спальним корпусам відповідають окремі види путівок  | Відомість нарахування амортизації  |
| 2.7   | Відображається вартість отриманих послуг від сторонніх організацій: експлуатаційні витрати (електроенергія, опалення, водопостачання, водовідведення), послуги сторонніх організацій з прання білизни, обслуговування обладнання, проведення ремонтних робіт тощо, в разі, коли в одному спальному корпусі розміщені номери різних видів, що відповідає різним видам путівок, витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів загальногосподарського призначення, витрати на охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища, витрати на культурно-масові заходи, вартість отриманих медичних послуг (процедур) від сторонніх організацій | Акти виконаних робіт, рахунки  |
| <b>Етап III Розподіл та списання загально-виробничих витрат</b>   |  |  |
| 3.1   | Включено до виробничої собівартості путівок змінні та розподілені загально-виробничі витрати   | Розрахунок розподілу   |
| 3.2   | Включено до виробничої собівартості курсівок, що передбачають харчування, змінні та розподілені загально-виробничі витрати за винятком загально-виробничих розподілених витрат спальних корпусів   | Розрахунок розподілу   |
| 3.3   | Включено до виробничої собівартості курсівок без харчування змінні та розподілені загально-виробничі витрати за винятком загально-виробничих розподілених витрат спальних корпусів та їдальні  | Акт списання матеріалів  |
| 3.4<br>3.5<br>3.6   | Списано на собівартість реалізованих путівок (курсівок) постійні нерозподілені загально-виробничі витрати  | Розрахунок розподілу   |
| <b>Етап IV Формування собівартості санаторно-курортних послуг</b> |  |  |
| 4.1<br>4.2<br>4.3   | Формування собівартості путівки<br>Формування собівартості курсівки без харчування<br>Формування собівартості курсівки з харчуванням   | Розрахунок   |

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посіб. / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин. – Львів : вид-во ЛКА, 2008. – 660 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Куцик П. О. Методика і організація обліку та розподілу непрямих витрат: теорія і практика / П. О. Куцик // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2-3. – С. 66-70.
4. Нападівська Л. В. Управлінський облік: [монографія] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
5. Полянська О. А. Управлінський облік витрат, доходів і фінансових результатів // Вісник Львівської комерційної академії. – / [ред. кол.

Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів : вид-во ЛКА. – 2008. – С. 258-365. (Серія: Економічна. Випуск 28)

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 "Витрати" : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 75-79.

7. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: [навч. посіб.] / Н. М. Ткаченко. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – К. : А.С.К., 1998. – 784 с.

8. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерський учет: Управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с. : ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

УДК 657.6:687

Ларікова Л. Ф., Сурженко Л. О.

## ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛЕГКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*Анотація.* Показані недоліки традиційних систем бюджетування. Визначено чотири етапи процесу пріоритетного бюджетування витрат: підготовчий етап; етап формування бюджетів; етап обговорення та затвердження бюджетів; етап фактичного виконання бюджетів і їх контроль і детально охарактеризовано сутність кожного з них. Розглянуто систему вдосконалення процесів взаємного надання послуг, що відкриває численні можливості для ефективної участі вищої управлінської ланки в управлінні підприємством.

*Ключові слова:* бюджетування, управлінський облік, центри відповідальності.

Larikova L., Surzhenko L.

## INTRODUCTION PROCESS-ORIENTED BUDGETING EXPENSES AT LIGHT INDUSTRY ENTERPRISES

*Annotation.* Shown the drawbacks of traditional budgeting systems. Four stages of the process of priority budgeting expenses are determined: preparatory stage, stage budgeting; stages of discussion and approval of budgets; stage of actual implementation of budgets and their control and in detail described the essence of each. Considered a system of mutual process improvement services, which opens numerous opportunities for effective participation of higher management level in enterprise management.

*Keywords:* budgeting, managerial accounting, responsibility centers.

### 1. Вступ

Під час реалізації бізнес-стратегії на підприємствах легкої промисловості велике значення має не тільки облік і контроль фактичних, але й

процедури розрахунку майбутніх (бажаних) витрат. Конкретизація поставлених завдань здійснюється в процесі кошторисного планування (бюджетування), яке дозволяє середній і нижчій управлінській ланці

заявляти про свої потреби і плани, а топ-менеджменту – приймати рішення щодо витрачання ресурсів відповідно до прийнятої стратегії, пріоритетів і перспектив розвитку. Існує безліч різних підходів до бюджетування. Але розглянемо бюджетування як інструмент стратегічного управлінського обліку, який призначений для розробки та підвищення фінансової обґрунтованості управлінських рішень, які спрямовані на виключення невинуватих, необґрунтованих витрат та підвищення результатів діяльності.

Бюджетування дозволяє досягти збалансованості доходів і витрат, встановити бюджетні межі для кожного підрозділу і підприємства загалом, здійснювати контроль виконання бюджету, оцінити роботу менеджерів. Оскільки показники виконання бюджету безпосередньо пов'язані з оцінкою роботи керівників підрозділів, то менеджери прагнуть підтримувати витрати, які входять до їх бюджету, на запланованому рівні.

## **2. Мета статті і постановка завдання**

Бюджетування в традиційному його розумінні, маючи великі переваги в контролі витрат, координації діяльності підрозділів та оцінці результатів роботи менеджменту, має й недоліки. Насамперед це важкість встановлення рівня напруженості бюджету. Ненапружений бюджет зумовлює слабку роботу керівника, і навпаки, напружений бюджет вимагає дуже великих зусиль для його виконання і породжує прагнення керівника перекласти виконання такого бюджету на інших виконавців. Складання та затвердження річного бюджету має кон'юнктурні риси, часто демонструє вміння менеджерів лобювати власні інтереси.

## **3. Виклад основного матеріалу**

Традиційний формат місячного бюджету для окремого підрозділу показує планові значення в розрізі статей витрат для конкретного центру відповідальності і фактичні показники виконання бюджету. Проте з традиційного формату не видно, як були витрачені ресурси і наскільки ефективно. Звичай, звіти про виконання бюджету потрапляють до менеджера на розгляд після завершення місяця після закінчення періоду, який може тривати від декількох днів до місяця. Такий бюджет не можна назвати добрим інструментарієм, що допомагає менеджерам в їх роботі. Фактична інформація формується надто пізно. Так, значна частина витрат, що відноситься до підприємства загалом, таких як оплата телефонного зв'язку, комунальних послуг часто довільно розподіляються між центрами виникнення витрат. Менеджер вже не в змозі вплинути на події і може лише констатувати факти.

Також варто зазначити, що розподіл статей витрат між центрами відповідальності може створити у менеджера ілюзію власності на ресурси, які потрапляють до його бюджету. Це, у свою чергу, породжує неадекватне розуміння керівником значущості очолюваного ним центру відповідальності. Керівник вважає, чим більший бюджет, тим важливіша роль очолюваного ним центру відповідальності. Тому багато менеджерів ставляться до скорочення бюджету свого центру відповідальності

як до особистої поразки і вважають таке скорочення доказом втрати свого статусу, за винятком випадків, коли аналогічно скорочуються бюджети інших підрозділів. Складається помилкове враження, що фінансова служба підприємства не тільки розподіляє ресурси між центрами відповідальності, а й формує ступінь важливості кожного підрозділу. Але така ситуація підриває механізм інтегрованої роботи менеджерів.

Класичні схеми бюджетування далекі від досконалості. Найважливіший їх недолік, на наш погляд, полягає в тому, що з позиції управління витратами істотне їх скорочення можливе лише щодо надмірних завищених, невинуватих витрат. При існуванні на підприємстві певної системи організації виробництва, можна, дотримуючись звичайної стратегії встановлення жорстких бюджетних обмежень, понизити до якихось меж витрати. Проте далі неминуче настає момент, коли скорочувати витрати вже не можна без зниження вимог до роботи підрозділів. Сам бюджетний механізм спонукає знижувати витрати але не приводе до впливових змін. Так на певному етапі виникає ситуація, за якої подальше скорочення витрат і одночасне нормальне функціонування підприємства або його підрозділу стає неможливим. Це зумовлює бюджетуванням витрат на основі аналізу виконань минулих часів, тобто ретроспективного аналізу. Потім, залежно від специфіки кожного підприємства, виводиться який-небудь орієнтир – плановий відсоток або обсяг скорочення витрат відповідно до цілей і планованих доходів. Отже, якщо детально не розбиратися, як влаштована, організована робота кожного підрозділу і всього підприємства загалом, то реально тільки зниження витрат, що носять яскраво виражений характер необґрунтованості і даремності.

Недоліком діючої практики складання бюджетів на підприємствах легкої промисловості є те, що план, який надається на затвердження керівництву, в кращому разі – це опис удосконалений дій, що виконані в минулих періодах. Проблема полягає в тому, що в більшості систем бюджетування не акцентується увага на реальному осмисленні дій. Менеджери планують свої бюджети, враховуючи, що механізм їх роботи залишиться незмінним, у них немає чіткої мотивації для перебудови своєї роботи. Складається ситуація, коли менеджери займаються своєю поточною роботою і абсолютно формально ставляться до процесу планування.

Оцінка результатів повинна співвідноситися з планом на наступний період, але, фактично, такого не відбувається. При розробці нових планів здійснюється оцінка роботи менеджерів, обговорюється новий план, затверджується керівництвом, і на цьому процес планування завершується. Робота менеджерів не змінюється і залишається такою ж як і рік, два, три роки тому. Така ситуація з розробкою бюджетів відбувається у тому випадку, коли в бюджетах відображають занадто великі вимоги керівництва і виконати їх практично неможливо. Крім того, практично в кожній організації є

передумови для повільного руйнування класичної системи планування.

Багато проблем системи планування зумовлено взаєминами між менеджерами, корпоративною культурою і системою управління, уникнути яких можна шляхом орієнтації бюджетів на дії та процеси.

Якщо при функціонуванні традиційної схеми бюджетування витрати знижуються до критичного рівня методом тиску, і діяльність стає неральною при подальшому скороченні фінансування, то цілком логічним є пошук шляхів удосконалення бюджетного процесу. Суть такого удосконалення полягає в такому. У тому випадку, коли витрати до межі скорочені і подальше їх зменшення при існуючій системі організації роботи неможливе, оскільки невиправдані витрати припинені, необхідно вяснити, як організована робота, і з'ясувати, чи всі дії, завдання, правильним чином виконуються, чи є можливості для перебудови роботи. Тобто в бюджетуванні слід перейти до аналізу конкретних функцій та дій (операцій і робіт), які виконуються в підрозділах підприємства. Дії та процеси є основними критеріями, що лежать в основі сучасних систем бюджетування.

Відображення в бюджетах підприємств стратегічних цілей щодо поставленої мети розвитку бізнесу спонукало менеджмент шукати нові інструменти його складання. Серед таких інструментів є процесно-орієнтоване бюджетування (ABB, Activity-Based Budgeting), що принципово відрізняється від традиційного бюджетування і нуль-базисного бюджетування. Процесно-орієнтоване бюджетування ґрунтується на комбінації двох стратегій управління бізнесом: управління ефективністю та управління витратами, поєднуючи принципи збалансованої системи оціночних індикаторів (показників) (BSC, Balanced Scorecard) стратегічних завдань і цілей підприємств і калькуляції витрат за процесами (видами діяльності або функцій) (ABC, Activity-Based Costing). Поступове впровадження оціночних показників діяльності підприємства фінансового і нефінансового характеру, ABC – калькуляції для обліку і калькуляції витрат та переходу на процесно-орієнтоване управління (ABM, Activity-Based Management) сприяють переходу до процесно-орієнтованого бюджетування (ABB). Використання таких інструментів як BSC, ABC, ABM дозволяє не лише правильно структурувати бюджет, а й достовірно визначати за обсягами виробництва продукції та її реалізації понесені витрати з урахуванням оціночних індикаторів ефективності, баз розподілу витрат за процесами (видами діяльності) та за видами продукції. А тому можна вважати, що запровадження процесно-орієнтованого бюджетування – це шлях до нового стратегічного управління у разі адаптації процесно-орієнтованого управління за підходами ABC/ABM.

Процесний підхід у бюджетуванні передбачає проведення таких дій: вивчення споживчого ринку щодо виробленої продукції (аналіз конкуренції, аналіз середовища, SWOT – аналіз тощо), визначення (ідентифікація) потреб клієнтів та їх

відображення у стратегічних цілях підприємства, доведення цілей до рівня бізнес-процесів та процесів (видів діяльності), визначення потрібних ресурсів для їх виконання на основі очікуваних обсягів реалізації продукції.

Вдосконалити систему бюджетування на підприємствах легкої промисловості можливо з використанням концепції пріоритетного бюджетування, в основі якої лежать не результати минулих періодів, а нові стратегічні завдання і цілі підприємства. До того ж застосування процесно-орієнтованого підходу у бюджетуванні витрат вносить свої корективи до їх розробки. Так, керівники підрозділів формують для кожного бізнес-процесу (виду діяльності) пакет інформації для ухвалення управлінських рішень. Інформаційний пакет системи пріоритетного бюджетування є основою аналізу. Інформаційний пакет є пропозицією з фінансування процесу і містить таку інформацію:

- витрати процесу, визначені у вартісному виразі і трудових затратах;
- опис того, як використовуються ресурси при функціонуванні процесу;
- переваги, які отримає підприємство, якщо даний процес отримає фінансування в межах бюджету підрозділу;
- опис наслідків, які відбудуться у випадку, якщо підприємство відмовиться фінансувати цей процес.

Інформаційні пакети підрозділу розміщуються в списку, де відбувається їх ранжирування за критерієм важливості процесу, починаючи з найменш важливих. Внизу списку наводиться інформація про найбільш важливі процеси, а вгорі – про найменше важливі. Після визначення керівництвом підприємства бажаного або можливого розміру витрат для окремих бюджетів відбираються ті інформаційні пакети, які вкладаються в наявний ліміт фінансування. Пакети, що опинилися вище ліміту, не отримують фінансування в поточному періоді, і процеси, що описані в цих пакетах, не здійснюватимуться. Надалі ці інформаційні пакети можуть бути розглянуті при складанні бюджету на наступний період.

Ідея пріоритетного бюджетування приблизно співпадає з принципом затвердження проектів на капітальні вкладення – є сума ліміту коштів, які можна витратити, тому відбираються лише найважливіші проекти в межах цього ліміту. Решта проектів отримує фінансування пізніше. Єдина відмінність полягає у тому, що підхід використовується для дрібніших проектів і витрат.

Процес пріоритетного бюджетування складається з чотирьох етапів: підготовчий етап; етап формування бюджетів; етап обговорення та затвердження бюджетів; етап фактичного виконання бюджетів і їхнього контролю.

Розглянемо детально суть кожного етапу. Головними завданнями підготовчого етапу є встановлення корпоративних цілей і завдань, ідентифікація процесів у центрах витрат відповідно до встановлених цілей, виявлення взаємозв'язків між постачальником і споживачами відносно взаємозалежних центрів витрат.

Приоритетне бюджетування результативно працює в тому випадку, коли на підприємстві діє добре відпрацьована система взаємоузгоджених цілей і завдань. Причому під такою системою розуміється не просто заявлена загальна стратегія підприємства, а комплекс конкретних завдань, виконання яких здатне привести до здійснення стратегічних планів.

Процес формування системи цілей і завдань повинен відбуватися таким чином. Вище керівництво визначає стратегію, загальні цілі і завдання підприємства. Потім, керівники нижчого рівня з'ясовують, як саме вплинуть поставлені завдання на роботу підвідомчих ним центрів відповідальності.

Одною перевагою пріоритетного бюджетування є високий рівень залучення до процесу менеджерів всіх рівнів. Інформаційні пакети готуються рядовими менеджерами, як правило, лінійними менеджерами першої ланки управління. Спочатку, цими співробітниками підприємства складається деталізований перелік процесів, що відбуваються в підлеглому їм центрі витрат. Зазвичай, це перелік процесів минулого року, а також показники продуктивності (кількісні вимірники вихідних результатів – продуктів) процесів, тимчасові витрати.

Керуючись такою інформацією і зважаючи на встановлені цілі і завдання наступного року, менеджер центру витрат визначає: цілі і завдання для керованого центру відповідальності; процеси, які повинні бути здійснені для досягнення поставлених завдань з урахуванням нових, яких раніше не було; потрібні ресурси.

Підготовчий етап пріоритетного бюджетування може займати досить багато часу, особливо на початковому етапі його впровадження. Проте надалі, цей етап відбуватиметься простіше з причини відпрацьованих зв'язків на вертикальному і горизонтальному рівнях.

Оскільки центри відповідальності підприємств легкої промисловості пов'язані між собою і надають взаємні послуги, дуже важливо, щоб обговорення пропонуваніх процесів відбувалося не тільки в межах одного підрозділу. Відносини між постачальником і одержувачем послуг повинні бути проаналізовані і обговорені так, щоб одержувач мав можливість внести корективи до планів і завдань постачальника послуг.

Завданнями етапу формування бюджетів є підготовка інформаційних пакетів, їх укрупнення або розукрупнення і ранжирування, визначення остаточних варіантів інформаційних пакетів, що підлягають фінансуванню.

Якщо на попередньому етапі відбувалася ідентифікація і оцінка витрат на виконання процесів, то на даному ж етапі розроблювачам бюджету належить розглянути питання щодо витрат і вигод від здійснення процесів. Кожному менеджеру необхідно переглянути список процесів і сформулювати інформаційні пакети, що складаються з одного або декількох процесів. Найперший інформаційний пакет виступає як базовий, основопо-

ложний, в який входять найбільш фундаментальні процеси центру витрат. Проблема, швидше за все, полягатиме в тому, що під час аналізу процесів свого підрозділу менеджери вважають всі процеси істотними і важливими. Для вирішення цього завдання можна довільно встановити максимальну питому вагу витрат базового пакету, наприклад 70 % від поточних витрат підрозділу. Ці межі жорсткі, цілком імовірно, що підрозділ важко функціонуватиме за такого рівня витрат. Проте сама постановка завдання сприяє реальному осмисленню менеджерами того, що вони роблять, і як побудована їх робота. Крім цього, створюється платформа для формування решти інформаційних пакетів центру витрат.

При формуванні базового інформаційного пакету важливим є розгляд можливостей припинення деяких процесів з аналізом сумарного ефекту на здатність нормального функціонування підрозділу та корінної реорганізації роботи центру витрат. Кожний інформаційний пакет повинен містити таку супутню інформацію: найменування центру витрат; найменування бізнес-процесу, процесу (виду діяльності) та операції, роботи за ним; найменування і номер інформаційного пакету; витрати пакету у вартісному виразі і трудовитратах; список переваг, які виникають при функціонуванні процесів пакету; опис можливих негативних наслідків, що виникнуть за відсутності фінансування пакету, що є своєрідною бюджетною пропозицією.

Після того, як менеджер центру витрат сформує свою думку щодо інформаційних пакетів, йому слід провести обговорення з іншими співробітниками підрозділу. Процес формування інформаційних пакетів може спочатку відбуватися дискусійним шляхом усередині одного відділу. Найголовніше, щоб в обох випадках вийшов остаточний варіант системи інформаційних пакетів, які можна надати до затвердження на більш високому рівні керівництва.

Наступний етап формування бюджетів полягає в їх обговоренні на рівні вищої управлінської ланки. На цій стадії відбувається розгляд інформаційних пакетів різних підрозділів. На попередньому рівні об'єктивне ухвалення рішення здійснювалося на рівні конкретного підрозділу, оскільки дискусія відбувається між фахівцями однієї галузі. Тепер же необхідно проаналізувати пакети різних підрозділів і визначити, наприклад, відносні переваги пакетів фінансового відділу (бухгалтерії) і відділу маркетингу або відділу управління персоналом. Тобто повинне відбутися зіставлення проектів, що відносяться до різних категорій. У зв'язку з цим украй важливо, щоб топ-менеджмент брав активну участь в затвердженні остаточних варіантів інформаційних пакетів. Крім того, сама система обговорення вимагає такої побудови, щоб була можливість вислухати і об'єктивно оцінити аргументи всіх сторін, які брали у ній участь.

Основним запереченням щодо такої процедури ухвалення бюджетів є те, що неможливо з великим ступенем об'єктивності порівняти інформаційні пакети різних підрозділів підприємства.

Проте в практичній діяльності постійно відбувається порівняння різних варіантів дій і поглядів на вирішення проблем. У будь-якому випадку бюджет повинен бути прийнятий, а це, у свою чергу, означає, що в умовах обмеженості ресурсів один підрозділ отримає більше ресурсів, інший менше. Пріоритетне бюджетування дозволяє глибше розглянути наслідки прийняття рішень про розподіл ресурсів і робить сам процес бюджетування зрозумілішим і відкритим для обговорення на відміну від традиційного механізму формування бюджетів.

Остаточно прийняті варіанти інформаційних пакетів визначають комплекс пріоритетів підприємства. Загальна сума витрат затверджених пакетів підрозділу становить ліміт фінансування. Не поширюючи фінансування на інші пакети, топ-менеджмент усвідомлює можливі наслідки і приймає на себе відповідальність за виконання профінансованих пріоритетних процесів.

До основних завдань третього етапу бюджетування слід віднести: фінансування бюджетів; контроль над виконанням тільки тих процесів, які описані в затверджених бюджетом інформаційних пакетах; звіт про фактичні результати і аналіз використання ресурсів, що виділені за кошторисом, використання цієї інформації для складання бюджетів на наступний період.

На кінцевому етапі пріоритетного бюджетування потрібно профінансувати прийняті бюджетом пакети і виключити появу процесів, що не містяться в затверджених пакетах. Цей процес може відбуватися по-різному, залежно від специфіки кожного підприємства. Проте, можливим є виокремлення деяких загальних аспектів, справедливих для більшості підприємств.

Насамперед, слід зазначити, що бюджет, отриманий в ході пріоритетного бюджетування – це двосторонній контракт між топ-менеджерами і керівниками середньої ланки управління відносно кожного інформаційного пакету. Топ-менеджери мають право вимагати від менеджерів обіцяних результатів за затвердженими пакетами. З іншого боку, менеджери можуть заявляти, що деякі пакети не потрапили до бюджету, тому процеси і послуги, описані в них не можуть бути здійснені. Така суперечність на практиці буває дуже серйозною. Часто при скороченні бюджету від менеджера вимагають тієї ж віддачі, як і при первинному варіанті бюджету. Тому для успішного функціонування пріоритетного бюджетування необхідне існування на підприємстві корпоративної культури, яка б сприяла встановленню рівноправних партнерських відносин з обох боків.

Важливим є те, що бюджет – це документ, який встановлює розмір ресурсів, необхідних для виконання суворо визначених процесів. Менеджери не мають права використовувати на свій розсуд кошти бюджету. Ресурси повинні бути витрачені відповідно до цілей і завдань бізнесу, тобто на процеси, описані в затверджених інформаційних пакетах. Ця обставина дозволяє здійснювати дієвий контроль зв'язків між планами і фактичними діями співробітників підприємства. Звичайно, як і за будь-

- якого бюджетного процесу, тут має бути присутнім елемент гнучкості. Можуть виникнути непередбачені події, крім того, не виключено, що реальні умови істотно відрізняться від запланованих. У таких випадках менеджер повинен мати можливість подати на затвердження нові інформаційні пакети. На практиці таке відбувається, головним чином, тоді, коли менеджерів потрібні додаткові ресурси для вирішення проблем. З огляду на це можна встановити ліміт на ресурси, які можливо отримати менеджерів при виникненні незапланованих ситуацій. Все залежить від того, яка корпоративна культура і система управління діють на підприємстві. У будь-якому випадку, слід прагнути до забезпечення відповідності між фактичними процесами і інформаційними пакетами, що з самого початку внесені до бюджету.

При пріоритетному бюджетуванні, менеджери центрів витрат, де виникають накладні витрати, повинні визначити перелік послуг, які вони надають іншим підрозділам підприємства і для кожного виду послуг вказати: короткий опис послуги; цілі надання послуги; поточні і прогнозовані витрати на надання послуги.

Крім того, кожному послугу необхідно ідентифікувати з конкретним внутрішнім замовником. Ця інформація може бути введена в комп'ютерну базу даних і відсортована так, щоб для кожного внутрішнього одержувача був видний список послуг, що надаються йому іншими підрозділами організації.

Отримані звіти виявляються дуже корисними під час аналізу на рівні вищої управлінської ланки, оскільки є чітко структурованою інформацією, яка наочно показує наявні проблеми у сфері надання послуг. Топ-менеджери можуть ініціювати систематичні обговорення, де вирішуватимуться питання скорочення витрат і поліпшення якості послуг, що надаються.

Такий підхід має низку переваг.

По-перше, менеджерів примушують захищати свої бюджети, оперуючи більшою мірою категорією «вихід/результат (процеси і рівень надання послуг)», а не категорією «вхід» (необхідні ресурси).

По-друге, менеджери повинні чітко визначити одержувача результатів своєї діяльності, і, як часто виявляється, це зробити досить складно. По-третє, тільки знайти одержувача послуг недостатньо, важливо, щоб він був згоден і дійсно потребував цих послуг. І нарешті, останнє – інформація, що введена в комп'ютерну базу даних, дозволяє отримати деталізований перелік процесів (карту процесів), що виникають за необхідності взаємного надання послуг між підрозділами.

Така карта процесів є добрим інструментарієм для підвищення ефективності роботи підприємства і пошуку резервів для скорочення витрат. У той же час міжфункціональна взаємодія і обговорення, дискусії на рівні внутрішніх поставальників і одержувачів послуг є ефективним механізмом прискорення змін і збільшення продуктивності в системі управління підприємством.



#### 4. Висновки

Ми розглянули вертикальні зв'язки між рівнями управління при формування та затвердженні бюджетів. Але, як було зазначено раніше, у формуванні бюджетів необхідно брати до уваги і горизонтальні зв'язки між підрозділами підприємства, оскільки вони функціонують не ізольовано, а надають послуги один одному. У пріоритетному бюджетуванні йдеться про удосконалення процесів взаємного надання послуг усередині підприємства. На другому етапі пріоритетного бюджетування йшлося про надання послуг між різними службами підприємства.

База даних, що містить інформацію про взаємні послуги, є важливим активом, який формує карту послуг, де видно, ким і кому надаються послуги, причини їх виникнення. Карта послуг є основою своєрідного торгового балансу між підрозділами підприємства. Для ясного його розуміння можна скористатися практикою ведення торгових рахунків. На таких рахунках, з одного боку, відбиваються витрати на отримання послуг, а з іншого – витрати на надання послуг.

Фінансова служба є і постачальником, і одержувачем послуг. Іноді відбувається кругообіг надання послуг. Так, фінансова служба надає певний набір послуг відділу щодо управління персоналом, який, у свою чергу, здійснює сприяння фінансовому відділу в разі виникнення кадрових питань.

При аналізі торгового рахунку чітко видно, що велика частина витрат, необхідних для повноцінного функціонування фінансового відділу, виникає в інших підрозділах, а не в ньому самому. Інформація про внутрішні ресурси фінансового відділу (головним чином, зарплати) досить добре

відома менеджерам. Проте той факт, що інші підрозділи компанії витрачають значні кошти для забезпечення роботи фінансової служби, став відомим після складання торгового рахунку.

Незважаючи на недоліки традиційних систем бюджетування, не можна стверджувати, що в них повністю відсутня можливість вдосконалення надання взаємних послуг. Так, на багатьох підприємствах діє механізм трансфертного ціноутворення в частині послуг, які надають один одному суміжні підрозділи.

Аналіз бізнес-процесів корисний з погляду скорочення витрат. Він здатний привести до радикальної перебудови системи функціонування бізнес-процесу.

Описаний механізм щодо вдосконалення процесів взаємного надання послуг, за нашим уявленням, є більш комплексними і дієвими системами, які органічно пов'язані з концепцією пріоритетного бюджетування.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ковтун С. Бюджетирование на современном предприятии, или Как эффективно управлять финансами / С. Ковтун. – Х. : Фактор, 2005. – 335 с.
2. Мескон М. Х. Основы менеджмента : / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Федури ; [пер с англ.] – М. : Дело, 1997. – 704 с.
3. Сурженко Л. А. Накопление и распределение затрат при попроцессном методе в швейной промышленности / Л. А. Сурженко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – Луганськ, 2007. – № 2 (108). – С. 125-130.

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНИХ РЕФОРМ

***Анотація.** Досліджено вимоги до облікової політики вітчизняних підприємств на етапі економічних реформ. Запропоновано критерії уніфікації організаційних та методичних підходів до формування облікової політики для підсистем господарського обліку підприємницької діяльності.*

***Ключові слова:** система обліку, господарський облік, бухгалтерський облік, податковий облік, облікова політика, Податковий кодекс, методи обліку.*

Levytska S.

## ACCOUNTING POLICIES ENTERPRISE IN THE CONTEXT OF ECONOMIC REFORMS

***Summary.** The requirements to the accounting policies of domestic enterprises at the stage of economic reforms are investigated. The criteria of standardization of organizational approaches of development of accounting policy for existing accounting business subsystems are offered.*

***Keywords:** accounting, economic accounting, accounting, tax accounting, accounting policy, Tax Code, methods of accounting.*

### 1. Вступ

За економічним змістом „облік” – це організована система збирання, нагромадження, опрацювання, групування, узагальнення і реєстрації необхідної інформації щодо кількісної чи якісної характеристики подій, явищ, фактів, процесів тощо [4, с.581].

Суб’єкти господарювання оперують сьогодні різними видами обліку: аналітичним, синтетичним, оперативним, статистичним, бухгалтерським, податковим, первинним, табельним, динамічним, актуарним, соціальним, креативним [2], стратегічним [3] тощо.

З метою забезпечення раціонального та ефективного відображення результатів діяльності доцільно визначити уніфіковані засади облікової політики для кожної діючої на підприємстві підсистеми обліку з урахуванням особливостей нормативного регулювання підприємницької діяльності, впливу макро- та мікроекономічних чинників на розвиток сучасного менеджменту управління.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Обліковим системам вітчизняних підприємств присвячено наукові праці вчених-обліковців М. В. Кужельного, М. Т. Білухи, В. В. Сопка, В. С. Рудницького, В. Г. Швеця, Ф. Ф. Бутинця, С. В. Мниха та інших. Вхідження вітчизняних суб’єктів господарювання в систему ринкових відносин, активний розвиток підсистем господарського обліку обумовлюють необхідність пошуку

ефективних форм його організації, зокрема, на етапах формування облікової політики.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою цієї статті є визначення та обґрунтування уніфікованих підходів до формування облікової політики вітчизняних підприємств.

### 4. Виклад основного матеріалу

Слушною є думка проф. М. Білухи [1, с. 16], проте що джерело отримання інформації на підприємствах – єдина *інтегрована система господарського обліку*, яка включає бухгалтерський (базовий), внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний, податковий облік господарських операцій (при цьому науковець вважає податковий облік окремим видом обліку).

Податковий облік не може бути видом бухгалтерського, хоча впровадження Податкового кодексу суттєво наблизило методику визнання результатів діяльності підприємств у формах податкової звітності до розрахунку аналогічних показників у фінансових звітах.

Досить суперечливою є думка вітчизняних науковців щодо управлінського та бухгалтерського обліку. Основні відмінності між сучасним трактуванням управлінського обліку та концептуальною основою бухгалтерського такі:

- управлінський облік спрямовано і на поточний період, і на перспективу, бухгалтерський, навпаки, реєструє факти і господарські операції, що відбулися;

## Концептуальні основи існуючих видів обліку операцій господарської діяльності підприємства

| Критерії                   | Види обліку  |   |   |  |
|----------------------------|--|---|---|--|
|                            | Бухгалтерський облік   | Внутрішньогосподарський   | Статистичний  | Податковий   |
| Користувачі                | Зовнішні, внутрішні  | Внутрішні   | Зовнішні, внутрішні   | Зовнішні, внутрішні  |
| Відкритість даних          | Доступні всім  | Комерційна таємниця   | Доступні всім, за винятком певного переліку комерційної інформації  | Доступні всім  |
| Обов'язковість ведення     | Обов'язковий   | Необов'язковий  | Обов'язковий  | Обов'язковий (для платників податків)  |
| Звітність                  | Фінансова, затверджена на державному рівні   | Внутрішня   | Статистична, затверджена на державному рівні  | Податкова, затверджена на державному рівні   |
| Об'єкт обліку та звітності | Господарська діяльність суб'єкта   | Виробнича діяльність суб'єкта   | Соціально-економічні явища та процеси в рамках господарської діяльності   | Господарська діяльність суб'єкта   |
| Мета обліку                | Складання фінансової звітності для потреб користувачів   | Надання інформації керівництву з окремих питань виробничого характеру для здійснення ефективного управління   | Складання статистичної звітності для проведення державних статистичних спостережень   | Складання податкової звітності для сплати податків та зборів                             |
| Ступінь відповідальності   | Адміністративна  | Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)  | Адміністративна   | Адміністративна  |
| Елементи методу обліку     | Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату | Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату - обов'язково; рахунки, подвійний запис - застосовуються в пріоритетному, але не обов'язковому порядку | Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату – обов'язково; рахунки й подвійний запис – для певних форм звітності | Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату |
| Використання вимірників    | Вартісні, натуральні (обмежено)  | Вартісні, натуральні, якісні  | Вартісні, натуральні, якісні  | Вартісні   |

- управлінський облік не керується принципами національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО);

- в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (на окремих виробничих ділянках, певних сферах ринку і території збуту, різних рівнях управління тощо), об'єктом бухгалтерського обліку є операції господарської діяльності в загалом;

- управлінський облік, на відміну від бухгалтерського, не є обов'язковим, здійснюється за рішенням керівництва та ін.

Сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік: сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського. Управлінський облік генерує облікову інформацію

на достатньо високому аналітичному рівні (включаючи результати проведення контрольно-аналітичних процедур) за пріоритетними напрямками (структурними підрозділами, дільницями, етапами), що є основою для прийняття ефективних адміністративних рішень

На нашу думку, в основі управлінського обліку - результати внутрішньогосподарського обліку, відповідним чином доповнені та інтерпретовані для потреб менеджменту управління.

Отже, на підприємстві функціонує *комплексна облікова система збору інформації про операції господарської діяльності* (табл. 1).

Форми фінансової звітності підприємства вимагають від керівництва застосування обґрунтованого професійного судження за результатами опрацювання кількісної та якісної інформації про

господарські події та операції. В свою чергу, вибір альтернативних методів по кожному з таких суджень регламентується наказом про облікову політику підприємства.

Згідно зі ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996 облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [7].

Низка дослідників зазначають, що початок використання цього терміну в обліку пострадянських країн припадає на кінець 80-х років ХХ ст., що стало наслідком перекладу термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – англійського словосполучення “accounting policy”.

Нормативна база бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності вимагає від суб’єкта господарювання з року в рік точно дотримуватися незмінних положень облікової політики, що в подальшому дозволить зіставити фінансову інформацію за різні періоди і побачити картину майнового та фінансового стану підприємства.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» під обліковою політикою розуміють конкретні принципи, основи, умови та правила, прийняті підприємством для підготовки і подання фінансової звітності.

Прикладом облікової політики може бути: оцінка запасів за FIFO, визнання доходу, визнання чи списання забезпечень тощо.

МСБО не регламентують структуру облікової політики, але підприємство зобов’язане послідовно застосовувати вибрану облікову політику під час здійснення господарських операцій. Облікова політика за МСБО може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. При цьому перерахунку на суму відповідних відхилень підлягають показники прибутку [5].

Наприклад, при зміні облікової політики щодо нарахування амортизації необхідно перерахувати нараховану амортизацію *за три попередні роки* (ретроспективний перерахунок). За результатами ретроспективного перерахунку коригується вступне сальдо за рахунком «Нерозподілений прибуток» на початок найбільш раннього періоду з поданих у звітності.

Як виняток, ретроспективний перерахунок при зміні облікової політики можна не робити:

1. У разі появи нового або зміни старого стандарту - при цьому користуються спеціальними перехідними положеннями.

2. Якщо компанією прийнято рішення провести переоцінку активів за справедливою вартістю – таку зміну відображають як переоцінку на певну дату звіту.

3. Якщо компанія не може достовірно визначити вплив зміни облікової політики – у цьому випадку доведеться застосовувати ретроспективний перерахунок з найбільш раннього періоду, а це може бути і поточний період.

За П(С)БО 6 зміни до облікової політики можна вносити щорічно з початку звітного періоду за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи). Облікова політика може змінюватися у випадку змін у статутних вимогах, у вимогах органу, що затверджує П(С)БО, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [6].

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

При цьому, на відміну від міжнародних стандартів, не регламентовано проведення ретроспективних перерахунків за кілька попередніх років; з урахуванням динамічних економічних реформ, фінансових коливань на внутрішніх у зовнішніх ринках для вітчизняних підприємств в цьому немає необхідності.

Розвиток підприємницької діяльності в Україні в умовах активних економічних перетворень обумовлює низку вимог та особливостей до облікової інформації: гармонізація базових положень введеного з початку 2011 року Податкового кодексу з принципами П(С)БО суттєво розширює можливості застосування єдиних методів обліку доходів та витрат в бухгалтерському обліку та для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток; вплив макроекономічних факторів, непередбачуваність внутрішнього економічного ринку обумовлює необхідність функціонування управлінського (внутрішньогосподарського) обліку.

Все це підсилює значення облікової політики як фундатора об’єктивності, інформативності та корисності облікових даних.

Облікова політика вітчизняних підприємств через специфічні умови їх господарської діяльності на сьогодні не може відповідати повною мірою вимогам МСБО 8.

*Для забезпечення її ефективності з урахуванням економічних і правових реалій необхідно, насамперед:*

- максимально, з урахуванням нормативної бази, уніфікувати методи існуючої на підприємстві системи господарського обліку та звітності (в т.ч. внутрішньої);
- за необхідності вносити зміни в наказ про облікову політику з обґрунтуванням причин, врахування впливу змін на показники попереднього звітного періоду через коригування показників прибутку на початок звітного року;
- врегулювати на державному рівні загальну структуру наказу про облікову політику з поділом на обов’язкові елементи (що передбачає, передусім, вибір методів списа-

ння запасів, оцінки активів і зобов'язань на дату балансу, нарахування резерву сумнівних боргів, нарахування амортизації тощо) та рекомендаційні - затвердження робочих субрахунків, внутрішніх форм звітності, графіків документообігу, повноважень щодо проведення внутрішнього аудиту тощо.

Структура наказу про облікову політику повинна передбачати можливість уніфікації методів, характерних для існуючих на підприємстві облікових підсистем (табл. 2)

4. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів – до 1000 грн. за одиницю (з 1 січня 2012 року – до 2500 грн. за одиницю).
5. Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг - співвідношення фактичних витрат на момент здавання робіт до кошторисної суми витрат з надання послуг тощо.

#### 5. Висновки

Активна трансформація обліково-аналітичної інформації з урахуванням вимог оперативного

Таблиця 2

Фрагмент рекомендованої структури наказу про облікову політику

| № з/п | Питання, що потребують визначення та затвердження  | Для видів обліку |                          |             |
|-------|--|------------------|--------------------------|-------------|
|       |  | Бухгалтерського  | Внутрішньогосподарського | Податкового |
|       | <i>Рекомендовані Міністерством фінансів України [8]</i>  |                  |                          |             |
| 1.    | Методи оцінки вибуття запасів  | +                | +                        | +           |
| 2.    | Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів                           | +                | +                        | +           |
| 3.    | Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат                                     | +                | +                        | -           |
| 4.    | Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат                                       | +                | +                        | -           |
| 5.    | Методи амортизації необоротних активів   | +                | +                        | +           |
| 6.    | Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів      | +                | +                        | -           |
| 7.    | Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку           | +                | +                        | -           |
| 8.    | Метод обчислення резерву сумнівних боргів  | +                | +                        | -           |
| 9.    | Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів, методика їх створення               | +                | +                        | -           |
| 10.   | Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу                 | +                | +                        | -           |
| 11.   | Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)           | +                | +                        | +           |
| 12.   | Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку  | +                | +                        | +           |
| 13.   | Переоцінка (індексація) необоротних активів: критерії, періодичність, відображення результатів   | +                | +                        | +           |
| 14.   | Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань | +                | -                        | -           |
|       | <i>Додатково до рекомендацій Мінфіну</i>   |                  |                          |             |
| 15.   | Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів                   | +                | +                        | +           |
| 16.   | Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)                                       | +                | +                        | +           |
| 17.   | Переоцінка запасів: критерії, періодичність, відображення результатів                            | +                | +                        | -           |
| 18.   | Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі                   | +                | +                        | +           |
| 19.   | Форми самостійно створених первинних документів та форм внутрішньої звітності                    | +                | +                        | +           |

Альтернативними варіантами гармонізації методів податкового та бухгалтерського (в т.ч. внутрішньогосподарського) обліку *можуть* бути такі:

1. Методи оцінки вибуття запасів – ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.
2. Методи амортизації основних засобів – прямолінійний або виробничий
3. Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі - за звичайною вартістю, визначеною відповідно до затверджених Податковим кодексом методів, зокрема, порівняльної неконтрольованої ціни, аналогів продажу.

та стратегічного управління обумовлює якісно вищий рівень корисності зовнішніх і внутрішніх форм звітності. Відповідно, зростає роль ефективного застосування облікових процедур з огляду на існуючі на підприємстві види обліку.

Запропонований в роботі підхід до підготовки наказу про облікову політику дасть можливість результативно використовувати інформацію існуючих на підприємстві підсистем обліку в процесі прийняття управлінських рішень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692с.
2. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку / Н. М. Грабова – К.: А.С.К., 2002. – 266с.
3. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (статистичний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Науково-практичний журнал Міністерства фінансів України «Бухгалтерський облік і аудит». – 2006. – №2. – С. 14.
4. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – [3-тє видання, випр. та доповн.] – К.: Т-во «Знання», 2000. – 587 с.
5. Міжнародний аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/prog/parus-pidpriemstvo-8-xx-kompleksna-sistema-upravlinnya-krupnim-pidpriemstvom.html>
6. П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" : наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. №137.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу : **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.** – (з чинними змінами та доповненнями).
8. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 за №31-34000-10-5\27793.

УДК 657: 038

Лісна І. В.

## УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВІДРЯДЖЕННЯ У ВИЩОМУ НАВЧАЛЬНОМУ ЗАКЛАДІ

*Анотація.* У статті запропоновано підходи до організації аналітичного обліку витрат на відрядження, орієнтовані на потреби управління вищим навчальним закладом.

*Ключові слова:* витрати на відрядження, удосконалення аналітичного обліку, управління, інформація.

Lesnaya I.

## IMPROVEMENT OF ANALYTICAL ACCOUNT OF TRAVEL EXPENSES IN HIGHER EDUCATIONAL INSTITUTION

*Annotation:* The article suggests approaches to analytical account travel expenses, oriented on the needs of administration of higher education institution.

*Keywords:* travel expenses, improvemenyt of analitical account, administration, information.

### 1. Вступ

Конкурентна боротьба вищих навчальних закладів на ринку освітніх послуг і праці, зумовлює необхідність удосконалення управління освітньою діяльністю, забезпечення якості навчальних програм і використовуваних технологій. Підготовка конкурентноспроможних фахівців нового покоління потребує витрат, серед яких значну частину займають витрати на службові відрядження, а саме для участі у наукових конференціях та семінарах; збору інформації, щодо виконання науково - дослідних робіт; маркетингової роботи; здійснення міжнародної діяльності та вирішення інших питань щодо освітньої та фінансово-господарської діяльності. В умовах, погіршених демографічною кризою та невисоким рівнем доходів населення, потребує особливої уваги походження витрат

та їх види. Це у свою чергу вимагає відповідної побудови обліку для забезпечення моніторингу взаємозв'язку доходів і витрат. З цією метою потрібно постійно вдосконалювати обліковий процес на основі встановленого взаємозв'язку усіх учасників управлінської діяльності. Практичний досвід показує, що здійснити такі перетворення непросто, оскільки є чинники, які гальмують їх (відсутність комплексних ERP-систем, які б вдало поєднували облік фінансово-господарської та освітньої діяльності; хаотичність руху інформаційних потоків тощо).

Подолання негативного впливу таких чинників на управлінський процес доцільно забезпечувати дотриманням єдиних методичних підходів до акумулювання і планової, і облікової інформації про витрати.

## Діюча та запропонована кореспонденція рахунків з обліку витрат на відрядження викладача

| Зміст господарської операції  | Діюча кореспонденція рахунків   |   | Запропонована кореспонденція рахунків |  |
|---|---|---|---------------------------------------|--|
|   | Дебет   | Кредит  | Дебет                                 | Кредит                                 |
| 1   | 2   | 3   | 4                                     | 5                                      |
| Перераховано кошти на відрядження в межах України (з поточного рахунку або з каси) згідно з наказом керівника | 372 "Розрахунки з підзвітними особами"  | 311 "Поточні рахунки в національній валюті"<br>301 "Каса в національній валюті" | -                                     | -                                      |
| Відображено понесені витрати відповідно до складеного авансового звіту:                                       | 23 „Виробництво”  | 372 "Розрахунки з підзвітними особами"  | 231101 „Виробництво” (добові)         | 372 "Розрахунки з підзвітними особами" |
| - добові (посвідчення про відрядження);   |   |   | 231102 „Виробництво” (проїзд)         |  |
| - проїзд (залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки);  |   |   | 231103 „Виробництво” (проживання)     |  |
| - проживання (чеки, квитанції, рахунки готелів)   |   |   |                                       |  |
| Повернуто на поточний рахунок або в касу залишок підзвітних коштів відповідно до складеного авансового звіту  | 311 "Поточні рахунки в національній валюті"<br>301 "Каса в національній валюті" | 372 "Розрахунки з підзвітними особами"  | -                                     | -                                      |

**2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

На основі вивчення й критичного аналізу вітчизняної та зарубіжної економічної літератури можна зробити висновок про те, що переваги мають ті бізнес-структури, в яких облік і аналіз витрат, як вид практичної діяльності, функціонують у взаємозв'язку [1,2,3,5,6].

**3. Мета статті і постановка завдання**

Метою статті є розробка рекомендацій з удосконалення організації обліку витрат на відрядження, орієнтованого на потреби управління вищим навчальним закладом.

**4. Вклад основного матеріалу**

У процесі створення інформації, необхідної для управління, мають бути сформовані ті показники, які є необхідними та актуальними в конкретний час з метою підвищення ефективності прийняття оперативних, тактичних чи стратегічних рішень. Отже, в основі побудови системи обліку мають бути потреби управління. Для управління витратами на відрядження важливо визначити таке: доцільність відрядження певної категорії персоналу (керівник підрозділу, завідувач кафедри, аспірант, викладач чи співробітник) та студентів; вагомість та першопорядність вирішення поставлених завдань, щодо виду діяльності (освітня, наукова, фінансово – господарська); джерела фінансування (за рахунок сторони, яка відряджує яка чи приймає). Відповідно до Інструкції про службові відрядження в межах

України та за кордон до складу витрат на відрядження входять: добові, проживання з включенням додаткових послуг, проїзд тощо [ 4 ]. Оскільки, перераховані чинники впливають на формування величини таких витрат та прямо чи опосередковано на діяльність вищого навчального закладу, управління ними потребує постійного аналізу. У свою чергу його якість залежить від організації обліку.

Проведені дослідження свідчать, що у більшості вищих навчальних закладах не ведеться аналітичний облік витрат за кожним підрозділом (кафедрою) та кожною особою, що відбуває у відрядження, а інформація формується загалом по навчальному закладу з метою підготовки фінансової звітності. Тому пропонуємо використовувати субрахунки четвертого порядку до рахунків витрат, щоб забезпечити деталізацію інформації, необхідну для аналізу витрат на відрядження. В обліку такі операції відображаються через систему рахунків, наведену в табл. 1 на прикладі відрядження викладача для участі у міжнародній науково - практичній конференції в межах України.

Для отримання оперативної та достовірної інформації щодо фактичних витрат на відрядження бухгалтеру необхідно приймати первинні документи, авансові звіти та опрацьовувати їх для відображення у Головній книзі. Практика свідчить, що у вищих навчальних закладах, в яких навчається більше десяти тисяч студентів та працює понад одну тисячу

персоналу, бухгалтер щодня на ці операції витрачає по декілька годин робочого часу, навіть при автоматизації облікового процесу. Однак необхідний зв'язок облікових і планових показників в інформаційній системі не завжди забезпечено. Тому для встановлення повного взаємозв'язку між плануванням, обліком, аналізом та контролем процес автоматизації має бути комплексним. При цьому необхідно враховувати, що планування витрат на відрядження є одним із найскладніших, оскільки досить важко передбачити можливу кількість виїздів працівників вищого навчального закладу в інші населені пункти України чи за кордон з метою забезпечення ефективної їх діяльності. Тому їх величина прогнозується, на основі фактичних величин за попередні звітні періоди та розроблених керівництвом антикризових заходів. Виникає потреба в ідентифікації інформації на всіх етапах процесу управління. Вважаємо за доцільне використовувати у ролі ідентифікаторів при автоматизації коди рахунків та субрахунків фінансового обліку.

Так, при відображенні витрат на відрядження з урахуванням внесених вище пропозицій код рахунку матиме такий вигляд та наповнення:

XXXXXX, де перші дві цифри – код синтетичного рахунку, третя – вид діяльності (освітня), четверта – місце виникнення (кафедра), останні дві цифри – вид витрат в розрізі (витрати на відрядження, добові), що й становить облікову частину; для планової частини перші дві цифри – це вибуття активу (грошові кошти), а всі наступні мають такий зміст, як для облікової частини.

Таким чином, кожен операцію освітньої, науково-дослідної чи фінансово-господарської діяльності можна відобразити у вигляді наведеного коду, що є одним із найоптимальніших варіантів узагальнення та деталізації інформації, необхідної для прийняття рішень.

## 5. Висновки

Запропоновані зміни у кодуванні рахунків сприятимуть можливості здійснення постійного

контролю за абсолютною величиною витрат та пошуку шляхів оптимізації, що позитивно позначиться на всіх процесах діяльності вищого навчального закладу, скоротить час на прийняття рішень та позитивно впливатиме на рух грошових коштів завдяки більш швидкому реагуванню на вплив внутрішніх та зовнішніх чинників, вчасно попереджаючи неефективні дії.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підручник* / С. Ф. Голов. – К., 2003. – 704 с.
2. Дерлоу Дес. *Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень: підручник* / Дерлоу Дес. – Київ, 2001. – 242 с.
3. Іванюта П. В. *Особливості системи управління витратами: навчальний посібник [Текст]* / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська. – К. : ЦУЛ, 2009. – С.55-67.
4. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: Затв.наказом від 31.03.1998 р. № 59, зі змінами від 05.07.2007 р. № 791 / Україна.Мінфін // *Контракти*. – 2007. – № 35. – С.40-49.
5. Карпенко О. В. *Управлінський облік. Організація, методологія, методика викладання: монографія* / О. В. Карпенко. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2005.- 341 с.
6. Кондрашова Т. М. *Класифікація витрат основної діяльності державних вищих навчальних закладів для потреб управлінського обліку* / Т. М. Кондрашова // *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні : Традиції, проблеми, перспективи: Зб. наук. праць* / [за ред. В. П. Пантелеев]. – К. : Держкомстат України, 2004. – С.134-145.
7. Нападовська Л. В. *Управлінський облік: монографія* / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Видавництво «Наука і освіта», 2000. – 355 с.



## ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У СФЕРАХ РИНКІВ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ ТА ЦІННИХ ПАПЕРІВ УКРАЇНИ

*Анотація.* Досліджено практику нормативно-законодавчого регулювання аудиту в сфері ринку фінансових послуг, обґрунтовано порядок застосування основних правил професійної діяльності, особливості змісту та формату аудиторського висновку.

*Ключові слова:* аудит, міжнародні стандарти аудиту, аудиторські послуги.

Melnik R.

## FEATURES of LEADTHROUGH of AUDIT of ANNUAL FINANCIAL REPORTING In SPHERES of MARKETS of FINANCIAL SERVICES AND SECURITIES of UKRAINE

*Annotation.* In the article practice is investigational normatively legislative adjusting of audit in the sphere of market of financial services, grounded order of application of basic rules of realization of professional activity, feature of maintenance and format of public accountant conclusion.

*Keywords:* audit, international standards of audit, public accountant services.

### 1. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проаналізовано низку нормативних документів з правових і методологічних засад аудиторської діяльності [1, 3, 8, 9], нову редакцію Закону України «Про аудиторську діяльність в Україні» від 14 вересня 2006 року [4], окремі роботи вітчизняних вчених, у яких розроблено стратегії аудиторської перевірки (Труш В., Рядська В. [6, 7]), розглянуто організацію аудиторської практики у межах законодавчого поля) Петрик О., Редько О. [2, 5]). Це дало змогу сформулювати пропозиції для покращення системи практичного аудиту.

### 2. Виклад основного матеріалу

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні регулюються Законом України «Про аудиторську діяльність», в якому чітко зазначено, що під час аудиту обов'язково застосувати відповідні стандарти аудиту (1, стаття 6). На практиці в Україні як національні стандарти використовують «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики» (надалі МСА) Міжнародної федерації бухгалтерів (надалі МФБ), що затверджено відповідним рішенням Аудиторської палати України (надалі АПУ). Стандарти аудиту повинні обов'язково дотримуватись аудитори, аудиторські фірми та суб'єкти господарювання.

Установлення стандартів викликано тим, що потрібно гармонізувати на міжнародному рівні концептуальну основу для задоволення вимог до професійних бухгалтерів з боку бізнесу та інших

суб'єктів правовідносин, що постійно зростають. МСА, які розробляються МФБ, є результатом дотримання належних правових процедур, що сприяють прозорому, ефективному та раціональному розробленню в інтересах суспільства стандартів високої якості. Це означає, що дотримання в процесі аудиторської діяльності вимог МСА щодо здійснення певних правових процедур, порядку виконання технічних завдань не тільки підтверджено відповідними нормативно-законодавчими актами, але і є інструментарієм для аудиторів, що відповідає вимогам, що зростають, і змінюються, до звітності з фінансової інформації. Вони також надають рекомендації зі спеціалізованих питань.

Одним з найбільших користувачів аудиторських послуг (по суті це основні роботодавці для аудиторів) є державні організації в особі Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (надалі – ДКЦПФР) та Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг (надалі – Держфінпослуг).

Відповідно звідси, забезпечення інформаційних потреб (зміст аудиторського висновку) користувачів фінансової інформації в особі ДКЦПФР і Держфінпослуг повинно відповідати певним вимогам та рекомендаціям, які ними визначені.

Сьогодні основними законодавчими документами, які регламентують вимоги щодо змісту та формату підготовки аудиторських висновків, є:

- Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні»;

- Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок»;
- Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Закон України «Про аудиторську діяльність» тощо.

До основних нормативних та регуляторних документів, які визначають вимоги до змісту та формату аудиторського висновку до ДКЦПФР та Держфінпослуг, належать:

- Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затверджено рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006 р. № 1528 із доповненнями згідно з рішенням ДКЦПФР від 22.06.2010 р. № 981, які набрали чинності з 1 січня 2011 року [8];

- Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та звітних даних страховика, затверджене розпорядженням Держфінпослуг 27.12.2005 р. № 5204 в редакції від 12.10.2006 р. № 6313, та майже аналогічні Методичні рекомендації щодо звітних даних кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки, ломбарду, фінансової компанії [9];

- Ліцензійні умови провадження обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, затверджені Держкомфінпослуг 23.12.2004 р. № 3178 [1];

- Ліцензійні умови проведення страхової діяльності, затверджені розпорядженням Держкомфінпослуг 28.08.2003 р. № 40 [3];

- Порядок складання звітних даних страховиків, затверджений розпорядженням Держкомфінпослуг від 03.02.2004 р. № 39 в редакції від 15.09.2005 р. № 4619 (надалі – Порядок складання звітних даних № 4619).

Аналізуючи зміст вищевказаних нормативних та регуляторних документів, зупинимось на тих, які регулюють сферу ринків фінансових послуг, оскільки проблемні питання регулювання практики аудиту в сфері ринку цінних паперів досить детально висвітлила В.В. Рядська [6].

Передовсім, згідно з вимогами і відповідно до регуляторних документів комісії Держкомфінпослуг, аудитор повинен подаватися різні за змістом письмові підсумкові документи (висновки). Відповідно до концептуальної основи МСА, основними є:

- аудиторський висновок щодо певного комплексу фінансових звітів;
- аудиторський висновок про надання впевненості щодо річних даних фінансової установи;
- аудиторський висновок про фактичні результати щодо окремих статей фінансової інформації.

Однак, проаналізуємо зміст завдання, яке сформульовано в регулятивних документах Держ-

фінпослуг як підтвердження формування та розмір сплаченого статутного фонду [1], чи підтвердження перевищення вартості нетто-активів (чистих активів) над розміром статутного фонду на останню звітну дату, що передує даті подання документів та отримання ліцензії [1]. Крім цього, вищевказані інформаційні потреби комісії з Держфінпослуг повинні відображатись у складі аудиторського висновку про повний комплект річної фінансової звітності фінансової установи та у висновку, що подається відповідно до ліцензійних умов. Тому, на нашу думку, таке нечітке формулювання завдання призводить до невизначеності в плані чіткої ідентифікації цього завдання для аудитора відповідно до МСА.

Так, аудиторський висновок щодо повного пакета фінансових звітів складають згідно з вимогами МСА 700, МСА 701, МСА 720, мета яких досягти правильного відображення інформації в даних звітах. Крім цього, спираючись на МСА 200, зазначимо, що кінцевою метою аудиту фінансової звітності є задоволення потреб в загальній інформації широкого кола користувачів.

Щодо мети проведення аудиту річної фінансової звітності, яка сформульована в Методичних рекомендаціях [9], зазначимо таке у пункті 1.3 розділу I Загальних положень (для прикладу візьмемо Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних страховика в редакції від 12.10.2006 р. №6313) зазначено, що річну фінансову звітність, яку подає до Держфінпослуг страховик, повинен перевірити аудитор і висловити незалежну думку про її достовірність у всіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положенням (стандартом) бухгалтерського обліку або іншим правилам (внутрішні положення суб'єкта господарювання) згідно з вимогами користувачів [9]. Тобто, мета аудиту фінансової звітності сформульована аналогічно і відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (пункт 1 стаття 3).

Читаючи далі п. 1.3 розд. I загальних положень Методичних рекомендацій Держфінпослуг зауважуємо повторне, проте дещо інше формулювання мети проведення аудиту, а саме те, що метою перевірки аудитором річних звітних даних, які надаються до Держфінпослуг страховик, є висловлення незалежної думки щодо їхньої відповідності вимогам Порядку складання звітних даних страховиків, затверджених розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 03.02.2004 № 39 із змінами і доповненнями, а також інших нормативно-правових актів, на підставі яких їх складають [3].

Аналізуючи зміст Порядку складання звітних даних, а саме те, що у термін до 1 липня року, наступного за звітним, страховики подають до Держфінпослуг аудиторський висновок про фінансову звітність в цілому, щодо річної фінансової звітності та аудиторський висновок про надання впевненості щодо річних звітних даних страховика

[3]. Тобто аудиторів повинні формувати два різні за змістом аудиторські висновки. Перший, вимоги до якого регулюються МСА 700, 701, 720, та другий, вимоги до якого визначено МСА 3000 «Завдання з надання впевненості». Це свідчить про деяку неузгодженість в Методичних рекомендаціях [9] та Порядку складання звітних даних [3]. Крім цього, сама назва Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку свідчить про вимоги до змісту лише одного документа. Однак п. 1.1 цього нормативу формулює кількість підсумкових документів у множині, а саме «Аудиторські висновки, які подаються із відповідними звітами до Держфінпослуг» [9].

Цей факт свідчить про те, що аудиторам, які дотримуються неоднозначних вимог Методичних рекомендацій та порядку складання звітних даних, для якісного надання аудиторських послуг необхідно повністю, починаючи з етапу прийняття завдання, укладення договору, вибирати, яким за формою та змістом повинен бути аудиторський висновок відповідно до типу завдання. Потрібно зауважити, що завдання впливає не з вимог МСА, а зі змісту вимог Методичних рекомендацій. Тобто аудитор опиняється в такій ситуації, коли йому не залишається нічого іншого, як порушувати вимоги МСА. Це свідчить лише про те, що потрібно відкоригувати Методичні рекомендації, а саме посилання на Порядок складання звітних даних, а зміст самого порядку п. 2.8 концептуально увідповіднити єдиним вимогам, які б не давали аудиторам об'єктивних причин для порушення вимог МСА.

Ще одне питання, яке заслуговує на увагу: практика аудиту потребує узгодження вимог до змісту аудиторських висновків ДКЦПФР і Держфінпослуг. Маємо на увазі такі нормативні документи, як Положення щодо підготовки аудитором висновків [8] та Методичні рекомендації [9].

Проблема полягає в тому, що доволі велика кількість фінансових установ (для прикладу – страхових компаній) за організаційно-правовою формою є акціонерними товариствами, а отже є емітентами фондового ринку, що передбачає подання аудиторського висновку до такої установи, як ДКЦПФР. Зміст висновків ця установа регулює згідно з Положенням щодо підготовки [8].

Слід відзначити досить високу проблематичність постановки елементів завдань, які сформульовані в цих Положеннях, особливо тих, які потрібно висвітлювати додатково в окремому розділі відразу за параграфом про аудиторську думку.

Це стосується:

- відповідності вартості чистих активів вимогам законодавства;
- сплати акціонерним товариствам та товариствам з обмеженою відповідальністю статутного фонду (капіталу) у встановлені законодавством терміни сплачені повністю чи частково). У разі, якщо статутний фонд (капітал) сплачено не у повному обсязі, вказують розмір сплаченої та несплаченої частин статутного фонду (капіталу) тощо [8];
- стану виконання зобов'язань за борговими та іпотечними цінними паперами відповідно до проспекту емісії.

Якщо розглянуть для прикладу останні два пункти, то, на підставі тексту завдань, їх логічно віднести не до завдань із надання впевненості, а до завдань з виконання погоджених процедур, тобто треба використовувати МССП 4440, за наслідками якого формується не висновок, а звіт. Це означає, що аудитор питань думки не висловлює.

### 3. Висновки

Узагальнено викладене вище. Аудитору в практиці здійснення аудиту досить складно реалізувати і поєднати в одному документі (аудиторському висновку) вимоги щодо виконання завдань відповідно до МСА, до інформаційних потреб ДКЦПФР та відповідно до вимог Держфінпослуг. Тому, перш за все, на нашу думку, необхідно:

- на законодавчому рівні (спільна комісія АПУ, ДКЦПФР і Держфінпослуг) узгодити єдину концепцію і вимоги щодо надання завдань аудиторам, чітко розмежувавши їх на завдання із надання впевненості і супутні послуги;
- із цією метою слід конкретизувати і визначити окремі вимоги до аудиторського висновку стосовно МСА 700, 701, 720;
- аудиторського висновку за результатами огляду проміжної фінансової звітності відповідно до МС 30 2410;
- аудиторського висновку згідно із МСА 3000 «Завдання з надання впевненості»;
- аудиторського звіту за наслідками виконання погоджених процедур відповідно до МССП 4440 з окремих питань.

Вважаємо, що здійснення і конкретизація постановки завдання для аудиторів ліквідує основу для порушення вимог МСА, узгодить різноманітні непорозуміння у взаємовідносинах між аудитором і користувачами аудиторських послуг і водночас значно поліпшити їх якість.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ліцензійні умови провадження страхової діяльності від 28 серпня 2003 р. № 40 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
2. Петрик О. Аудит: законодавчо-нормативне регулювання, історичні аспекти та проблеми розвитку в Україні / О. Петрик, В. Кузьмін // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 8-9. — С. 63-73.
3. Порядок складання звітних даних страховиків від 3 лютого 2004 р. № 39 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.liga.net>
4. Про аудиторську діяльність: закон України від 14 вересня 2006 року № 140-V // Урядовий кур'єр. — 2006. — № 195.
5. Редько О. Як нам облаштувати правове поле аудиторської практики / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 6. — С. 53-64.
6. Рядська В. В. Щодо питання регулювання практики аудиту в сфері ринку цінних паперів України / В. В. Рядська // Аудитор України. — 2009. — № 21-22. — С. 48-58.

7. Труш В. Концептуальні засади стратегічного планування аудиторської перевірки / В. Труш., Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5 – С. 50-58.

8. Щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фон-

дового ринку: положення від 19 грудня 2006 р. № 1528 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.liga.net>.

9. Щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних страховика: методичні рекомендації від 27 грудня 2005 р. № 5204 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.liga.net>.

УДК: 657.474

Ночовна Ю. О.

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ ТА СТАТТЯМИ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПРОБЛЕМИ

*Анотація.* У статті досліджено сучасний стан і проблеми класифікації витрат підприємства за економічними елементами та статтями калькуляції, розроблено пропозиції щодо їх удосконалення з огляду на необхідність максимального задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

*Ключові слова:* облік, витрати, класифікація витрат, елементи витрат, статті витрат.

Nochovna Y.

## CLASSIFICATION OF CHARGES ON ELEMENTS AND ARTICLES: MODERN STATE AND PROBLEMS

*Annotation.* In the article investigational the modern state and problems of classification of enterprise after economic elements and articles of calculation, propositions on the improvement due to the need for maximum information needs of internal and external users.

*Keywords:* account, charges, classification of charges, elements of charges, item of expenses.

### 1. Вступ

У теорії та практиці бухгалтерського обліку існують різні підходи до класифікації витрат. Проте, жодна з них не може розглядатися як еталонна через свою зорієнтованість на задоволення специфічних інформаційних потреб різних категорій користувачів та особливості діяльності конкретного підприємства. З огляду на це дослідження проблем класифікації витрат на прикладному рівні з метою їх наукового обґрунтування та практичної апробації завжди залишаються актуальними.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемам класифікації витрат завжди приділялося достатньо уваги з боку науковців. Ці питання досліджувалися багатьма вітчизняними вченими, зокрема Б. І. Валуєвим, Ф. Ф. Бутинцем, С. Ф. Головим, В. О. Ластовецьким, Л. В. Нападаською, М. С. Пушкарем, В. В. Сопком, М. Г. Чумаченком та іншими. Загалом погоджуючись з науковими розробками попередників вважаємо, що по-

рядок класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, що регламентується чинними нормативними документами, а саме П(С)БО 16 "Витрати" [5], Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування [4], Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [3], потребує суттєвого удосконалення.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є дослідження сучасного стану та проблем класифікації витрат підприємства за економічними елементами та статтями калькуляції, розробка пропозицій щодо їх удосконалення з огляду на необхідність максимального задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

### 4. Виклад основного матеріалу

Класифікація витрат за економічними елементами передбачає укрупнене групування витрат з метою визначення загального розміру використаних на здійснення господарської діяльності підпри-

емства матеріальних, трудових та фінансових ресурсів без урахування місця виникнення та цільової спрямованості витрат. Така класифікація широко використовується для задоволення інформаційних потреб різних користувачів:

- на мікрорівні – для визначення фінансового результату за методом "витрати-результат" та економічного аналізу складу, структури і динаміки витрат за елементами;

- на макрорівні – для встановлення та дослідження співвідношення витрат уречевленої та живої праці, визначення макроекономічних показників та складання міжгалузевого балансу виробництва і розподілу ресурсів.

Проте зауважимо, що в міжнародній обліковій практиці не існує єдиного підходу до виокремлення економічних елементів витрат, оскільки їх перелік і склад значною мірою залежать від ступеня державного регулювання бухгалтерського обліку та національних пріоритетів конкретної країни.

Так, для країн, які застосовують британо-американську модель бухгалтерського обліку (США, Великобританія, Канада, Австралія та ін.), характерною рисою є відмова від державного регулювання облікових процедур та орієнтація фінансового обліку на задоволення інформаційних потреб інвесторів і кредиторів. При цьому, корисність інформації з позиції прийняття управлінських рішень визнається найважливішим критерієм оцінки її якості. Як наслідок, наприклад, в США класифікація витрат за економічними елементами немає особливого аналітичного значення і передбачає довільне виокремлення елементів витрат. При цьому, як правило, вони за своїм змістом відповідають статтям калькуляції і містять: прямі матеріали, пряму заробітну плату і накладні витрати [6].

У країнах Європейського Союзу, в яких поширена континентальна модель бухгалтерського обліку (Німеччина, Франція, Австрія, Італія, Іспанія тощо), облікові процедури суворо регламентуються нормативними актами на державному рівні, а вимоги до фінансового обліку визначаються за пріоритетами макроекономічних цілей, насамперед, з метою досягнення запланованих темпів розвитку національної економіки.

Тому класифікація витрат за економічними елементами в країнах ЄС є досить виваженою і достатньо структурованою відповідно до цільового напрямку використання інформації.

При цьому варто зазначити, що загальною рисою диференціації витрат за означеною класифікаційною ознакою в європейській обліковій практиці є групування за економічними елементами всіх витрат підприємства незалежно від того, включаються вони до собівартості готової продукції чи відшкодовуються за рахунок прибутку підприємства, відносяться до операційної, фінансової, інвестиційної чи надзвичайної діяльності. Так, в країнах ЄС найпоширенішими елементами витрат є: придбання, заготівля та використання матеріалів; витрати на оплату праці; сторонні послуги виробничого характеру; витрати на амортизацію; орендна

плата; фінансові витрати; податки та обов'язкові платежі; інші витрати [1].

Натомість, у вітчизняній обліковій практиці П(С)БО 16 "Витрати" [5], Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування [4], Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [3] передбачається розподіл за економічними елементами лише витрат від операційної діяльності підприємства, а саме, транспортно-заготівельних витрат, витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. При цьому зазначені витрати групуються за п'ятьма економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, а інформація про них зорієнтована, передусім, на задоволення потреб державних органів управління і використовується для визначення макроекономічних показників за системою національних рахунків.

На нашу думку, вітчизняна класифікація витрат за економічними елементами не відповідає сучасним вимогам фінансового обліку. Адже через обмеженість витрат лише "операційною" їх частиною вона не дозволяє шляхом зіставлення доходів за видами та витрат за елементами визначити фінансовий результат підприємства за звітний період.

До того ж ця класифікація могла б стати методологічним підґрунтям для відокремлення рахунків фінансового і управлінського обліку за умови, що рахунки 8 класу "Витрати за елементами" будуть використовуватися для ведення фінансового обліку витрат, а рахунки 9 класу "Витрати діяльності" – для ведення управлінського обліку витрат. Це забезпечить конфіденційність даних управлінського обліку.

Водночас, результати практичних досліджень свідчать, що чинна класифікація витрат за економічними елементами на практиці застосовується умовно. Адже жодне із досліджуваних хлібопекарних підприємств споживчої кооперації Полтавської і Кіровоградської облспоживспілок, не використовує для організації синтетичного обліку витрат рахунки 8 класу "Витрати за елементами", а лише здійснює відповідне перегрупування витрат від операційної діяльності в кінці звітного періоду з метою заповнення II розділу Звіту про фінансові результати.

Тому необхідно переосмислити насамперед принципи класифікації витрат за даною ознакою. Перелік економічних елементів витрат слід уточнити з огляду на їх значущість і суттєвість та доповнити витратами від неопераційної діяльності підприємства.

Вважаємо, що в П(С)БО 16 і Плані рахунків бухгалтерського обліку доцільно виокремити такі елементи витрат:

- матеріальні витрати (вартість основних та допоміжних сировини і матеріалів, купованих комплектуючих виробів та напівфабрикатів, палива, енергії, будівельних матеріалів, запасних частин тощо);

– витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток і тимчасової непрацездатності працівників, матеріальна допомога);

– відрахування на соціальні заходи (в т.ч. відрахування на індивідуальне медичне страхування персоналу та інші соціальні заходи);

– амортизація (амортизаційні відрахування на повне відновлення основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів);

– роботи і послуги сторонніх підприємств та організацій (ремонт та оренда основних засобів, оцінка та страхування майна, охорона, зв'язок, реклама, комунальні, транспортні, конструкторські, аудиторські, консалтингові та юридичні послуги тощо);

– податки, збори та інші обов'язкові платежі (податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені чинним законодавством);

– фінансові витрати (витрати на сплату відсотків за користування кредитами; витрати за фінансовою орендою; витрати за облігаціями тощо);

– втрати від участі у капіталі інших підприємств;

– надзвичайні витрати (витрати, пов'язані з попередженням або ліквідацією надзвичайних подій та невідшкодовані втрати від надзвичайних подій);

– інші витрати.

Класифікація витрат підприємства за статтями є більш складною, ніж класифікація за економічними елементами, оскільки передбачає групування витрат залежно від їх призначення та місця виникнення. Вона одночасно є важливою для калькулювання собівартості окремих видів готової продукції, здійснення контролю за дотриманням встановлених норм витрат, аналізу складу та структури витрат, визначення впливу факторів на їх зміну, прийняття різноманітних управлінських рішень щодо скорочення витрат, зміни асортименту та обсягів виробництва окремих видів продукції.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" [5] перелік та склад витрат за статтями визначається в межах виробничої собівартості продукції кожним підприємством самостійно і становить комерційну таємницю. При цьому основними критеріями вибору статей витрат традиційно вважаються: корисність та необхідність інформації; зручність практичного застосування; галузеві особливості виробничого процесу; оптимальне співвідношення кількості статей; питома вага статті у загальній сумі витрат; ступінь повторюваності витрат; економічна доцільність виокремлення; локалічність назви статті тощо.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [3] рекомендується до застосування типовий перелік і склад витрат за статтями калькуляції, який може уточнюватися з урахуванням галузевих особливостей діяльності конкретного підприємства та інформаційних потреб системи управління. Так, у

складі виробничої собівартості розробниками Методичних рекомендацій пропонується виокремлювати такі типові статті: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; втрати від браку; інші виробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

Однак, очевидно, що наведений перелік статей витрат не є бездоганим і має низку суттєвих зауважень загальнотеоретичного характеру.

З одного боку, економічно не виправданим є виокремлення двох статей для відображення основної і додаткової заробітної плати, оскільки додаткова заробітна плата за розміром і часткою у собівартості продукції суттєво поступається іншим витратам.

З іншого боку, викликає сумнів можливість практичного виокремлення в окремі статті таких видів витрат, як роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і витрати на утримання та експлуатацію устаткування. Оскільки у більшості випадків ці витрати є непрямими і обліковуються у складі загальновиробничих витрат, а для їх виокремлення за видами готової продукції доведеться здійснити додаткові розрахунки.

Водночас, результати практичних досліджень особливостей хлібопекарного виробництва та детальний аналіз змісту калькуляції хлібопекарних підприємств Полтавської та Кіровоградської облспоживспілок дають підстави авторові зробити такі висновки.

Усі досліджувані підприємства в калькуляціях на хліб і хлібобулочні вироби справедливо виокремлюють такі важливі статті, як сировина і матеріали, паливо та електроенергія, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі витрати. У той же час, у складі сировини і матеріалів вони наводять повний перелік використаних у виробництві основних і допоміжних матеріалів: борошна, дріжджів, солі, цукру, олії, маргарину, яєць, поліпшувачів, крохмалю, ваніліну, тмину, маку, кунжуту тощо.

Деякі хлібопекарні підприємства окремими статтями в калькуляції відображають транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням сировини і матеріалів, воду, використану на технологічні потреби, та витрати на пакування хліба і хлібобулочних виробів (пакувальна плівка, етикетки), що є цілком виправданим, з нашого погляду, за умови наявності таких витрат та практичної можливості віднесення їх на окремі види продукції.

Водночас, через галузеві особливості хлібопекарного виробництва у складі статей виробничої собівартості досліджуваних підприємств не виокремлюють придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, зворотні відходи, втрати від браку і супутня продукція.

У зв'язку з тим, що є непрямими загальнови-робничими витратами, не відокремлюються амортизація основних засобів, витрати на утримання та експлуатацію устаткування, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.

Узагальнюючи результати проведених досліджень, пропонуємо уточнити перелік статей виробничої собівартості для хлібопекарних підприємств споживчої кооперації і застосовувати таку номенклатуру, яка, на думку автора, цілком відповідає критеріям раціональності відокремлення, охарактеризованим вище, і технологічним особливостям хлібопечення: сировина та матеріали; транспортно-заготівельні витрати; вода на технологічні потреби; паливо та електроенергія на технологічні потреби; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; загальновиробничі витрати.

До того ж, на нашу думку, з метою посилення контролю за використанням матеріальних ресурсів, які становлять більше 70 % собівартості хлібопекарної продукції, у калькуляціях цих підприємств є сенс відокремлено відображати усі види основних і допоміжних матеріалів, використаних у виробництві.

## 5. Висновки

1. Слід уточнити чинний перелік економічних елементів витрат та доповнити його витратами від неопераційної діяльності підприємства. Це стане методологічним підґрунтям для відокремлення рахунків фінансового та управлінського обліку витрат і дозволить визначати фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період шляхом зіставлення доходів за видами та витрат за елементами.

2. В П(С)БО 16 "Витрати" і Плані рахунків бухгалтерського обліку доцільно виокремити такі елементи витрат: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; роботи і послуги сторонніх підприємств та організацій; податки, збори та інші обо-

в'язкові платежі; фінансові витрати; втрати від участі у капіталі інших підприємств; надзвичайні витрати; інші витрати.

3. У калькуляціях хлібопекарних підприємств споживчої кооперації необхідно виокремити такі статті: сировина та матеріали; транспортно-заготівельні витрати; вода на технологічні потреби; паливо та електроенергія на технологічні потреби; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; загальновиробничі витрати.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. [справочник] / Дж. Блейк, А. Орион. – М. : Филінь, 1997. – 400 с.

2. Діордіца С. Г. До питання про адекватність інформаційної моделі обліку витрат / С. Г. Діордіца // Науковий вісник КНТЕУ. Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – С. 112-118.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Державного комітету промислової політики України від 2.02.2001 р. № 47 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 "Витрати" : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).

6. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля / С. А. Стуков. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

## КЛАСИФІКАЦІЯ ПРОЦЕСІВ ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ У БАНКІВСЬКОМУ СЕКТОРІ

***Анотація.** У статті проаналізовано основні теоретичні підходи до класифікації процесів злиття та поглинання в банківському секторі. Розглянуто узагальнені підходи до класифікації та запропоновано нові класифікаційні ознаки процесів злиття та поглинання банківських установ.*

***Ключові слова:** злиття, поглинання, банківський сектор, класифікація.*

Odnorozhenko T.

## CLASSIFICATION OF THE MERGER AND ACQUISITION PROCESS IN THE BANKING SECTOR

***Summary.** In the article the essence of the main theoretical approaches at the classification of merger and acquisitions process in the banking sector. Author proposes new classification factors of merger and acquisitions.*

***Keywords:** merger, acquisitions, classification, banking sector.*

### 1. Вступ

Посилення кризових явищ вплинуло на активізацію процесів концентрації капіталу в банківському секторі, що призвело до звернення уваги на означені процеси, пошук нових шляхів і способів подолання негативних тенденцій в економіці і, зокрема, в банківській сфері. Одним з найбільш поширених шляхів підвищення капіталізації банківської системи та, як наслідок, підвищення її стійкості, виступають процеси злиття і поглинання. Саме це і зумовило актуальність досліджень у сфері класифікації типів банківських злиттів і поглинань.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Злиття і поглинання є складним і багатостороннім явищем у різних економічних сферах, означені процеси є достатньо досліджені у науковій літературі. Вивченню проблем класифікації процесів злиття та поглинання присвячені праці багатьох зарубіжних і вітчизняних вчених. Низка авторів, розглядаючи процеси злиття та поглинання, висловлюють думки про дружній або ворожий характер цього процесу, зокрема це такі вчені, як: М. С. Пронін, Е. В. Біджаков, О. Беліков, Є. Демидова, Н. С. Кас'яненко, В. Л. Попов. Такі вчені, як: З. М. Васильченко, Ю. Піднос, Н. І. Рикова, Р. Піно, Д. Хассі, О. Г. Балог, П. Б. Чурило у своїх дослідженнях розглядають широкий спектр класифікаційних ознак злиттів і поглинань. Зазначені вчені висвітлили різні підходи до трактування основних класифікаційних ознак злиттів і поглинань.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є виявлення основних класифікаційних ознак злиття і поглинання в банківському секторі з подальшим групуванням.

Відповідно до поставленої мети в статті визначені такі завдання:

- провести емпіричний аналіз теоретичних підходів до класифікації процесів злиття та поглинання взагалі;
- сформулювати основні класифікаційні ознаки процесів злиття та поглинання в банківському секторі.

### 4. Виклад основного матеріалу

В останнє десятиліття у світовій економіці процеси злиття та поглинання набували значного поширення. Це зумовило щораз більшу популярність такого зовнішнього механізму зростання банку та його капіталізації. Підвищений інтерес до подібних явищ привів до необхідності ретельного теоретичного обґрунтування всіх можливих типів процесів злиття та поглинання в банківському секторі.

На основі аналізу праць вітчизняних і зарубіжних вчених (Піднос Ю., Рикова Н.І., Піно Р., Хассі Д., Балог О.Г.), можна виокремити цілу низку класифікаційних ознак досліджуваних процесів.

Першою класифікаційною ознакою процесів злиття та поглинання - за характером інтеграції компаній - виокремлюють [1, 2, 3, 4, 5, 6]:

- вертикальну інтеграцію, наслідком якої є злиття різних видів бізнесу, для банківської сфери це може бути злиття між банком - постачальником ресурсів і банком, який займається їх розміщенням;
- горизонтальну інтеграцію, наслідком якої виступає злиття компаній, які діють в одній галузі, для банківської сфери такий тип злиття і поглинання є найбільш поширеним, оскільки учасники процесу – банки діють в єдиному секторі економіки. У сучасній національній банківській системі



України угоди злиття і поглинання переважно відбуваються у формі горизонтальних злиттів (приєднань), оскільки вертикальна інтеграція не характерна для банків, враховуючи властиву їм універсалізацію фінансової діяльності та недоцільність поділу банківських послуг між різними інституціями;

- концентровану родову інтеграцію, яка має місце, коли банки-учасники процесу злиття та поглинання мають комерційні взаємини, прикладом може виступати злиття і поглинання, при якому банк-мета є доповненням банку - покупця щодо послуг, які надаються, частки ринку і таке інше;

- конгломеративну інтеграцію, тобто злиття, що відбувається між суб'єктами, які абсолютно не пов'язані і сегментом ринку, і операційними зв'язками. Для банків основною причиною вибору цього типу злиття та поглинання може бути бажання збалансувати всі види діяльності комерційного банку (прикладом виступає злиття і поглинання з подальшим з'єднанням ресурсної та клієнтської бази).

У свою чергу можна виокремити три різновиди конгломератних злиттів:

- злиття з розширенням продуктової лінії, тобто з'єднання не конкуруючих продуктів, канали реалізації та процеси виробництва для яких схожі. Для банківського сектора злиття і поглинання з розширення продуктової лінії можуть бути виражені у розширенні спектру і послуг після реалізації цього процесу;

- злиття з розширенням ринку, тобто придбання додаткових каналів реалізації продукції, характерне для угод між банками з метою розширення географії ринку;

- чисті конгломератні злиття - це злиття, що не припускають ніякої спільності компаній - учасниць. У банківській сфері не мають широкого застосування, тому що процеси злиття і поглинання в банківському секторі відбуваються в умовах схожості послуг, що надаються, клієнтської бази і ринків.

Наступною класифікаційною ознакою процесів злиття та поглинання виступає національна приналежність компаній, що у свою чергу передбачає виокремлення двох видів злиття і поглинання [7, 8, 9, 10]:

- національні злиття, тобто об'єднання компаній, що знаходяться в межах однієї держави;

- транснаціональні злиття, тобто злиття компаній, що знаходяться в різних країнах.

Для банківського сектора такі класифікаційні ознаки є ідентичними і дозволяють виокремити національні злиття і поглинання, коли банки-учасники процесу знаходяться на території однієї держави, і транснаціональні, коли процес злиття і поглинання відбувається між банками, що знаходяться на території різних країн.

Як вже згадувалося, наступна класифікаційна ознака є темою подальших досліджень і аналізу, а саме, ознака ставлення компанії до злиття передбачає виокремлення [11, 12, 13, 14, 15]:

- дружніх злиттів, при яких керівництво та акціонери компанії, що виступає покупцем, і компанії, що придбається (цільової, обраної для процесу злиття і поглинання), підтримують цю угоду;

- ворожих злиттів і поглинань, за яких керівництво та акціонери цільової компанії не згодні з угодою, що готується, і здійснюють низку захисних заходів. Тут, можливо, так само розгляд цього процесу в двох аспектах, коли є згода на угоду в акціонерів компанії, а керівний склад не згоден, і діаметрально протилежна ситуація. Для банківського сектора дані підходи є ідентичними і мають місце у процесах злиття і поглинання банківських установ.

Законність угоди є наступною класифікаційною ознакою, внаслідок якої виокремлюються законні і незаконні угоди злиття і поглинання [15]. Що стосується цієї класифікаційної ознаки, то тут виявляється взаємозв'язок з ознакою «ставлення до угоди», оскільки законними можуть виступати тільки дружні злиття і поглинання, а незаконними можуть бути і дружні, і ворожі угоди. Однак, що стосується українського банківського сектора, то тут дружні процеси злиттів та поглинань не стали таким вже помітним явищем. Це відбувається через особливості ведення бізнесу, що призводить до розгляду банку, не як окремого самостійного суб'єкта господарювання, а, в більшості випадків, як зручний і простий спосіб фінансування діяльності ФПГ [16].

Досить поширеною класифікаційною ознакою злиття і поглинання виступає залежність від способу об'єднання потенціалу, що дозволяє виокремити такі типи злиття і поглинання [17, 7, 8]:

- корпоративні альянси, це об'єднання двох або декількох компаній, сконцентроване на конкретному окремому напрямі бізнесу, що забезпечує отримання синергетичного ефекту тільки в цьому напрямі, а інших видах діяльності фірми діють самостійно. Компанії для цих цілей можуть створювати спільні структури, наприклад, спільні підприємства. Такий тип угод можливий для застосування при банківських злиттях і поглинаннях за умови створення або входу банків у міжбанківські об'єднання;

- корпорації, цей тип злиття має місце тоді, коли об'єднуються всі активи тих, хто задіяні в угоді. Їх у свою чергу, залежно від потенціалу, який об'єднується, можна поділити на: виробничі злиття - це злиття, за яких об'єднуються виробничі потужності двох або кількох компаній з метою отримання синергетичного ефекту за рахунок збільшення масштабів діяльності;

- суто фінансові злиття - це злиття, за яких компанії, що об'єдналися, не діють як єдине ціле, не очікується істотної виробничої економії, але має місце централізація фінансової політики. У банківському секторі згадані процеси зустрічаються обох видів, оскільки банк - учасник процесу злиття і поглинання може виступати і в ролі фінансового центру, і брати участь у злиттях і поглинаннях, переслідуючи мету отримання синергетичного ефекту.

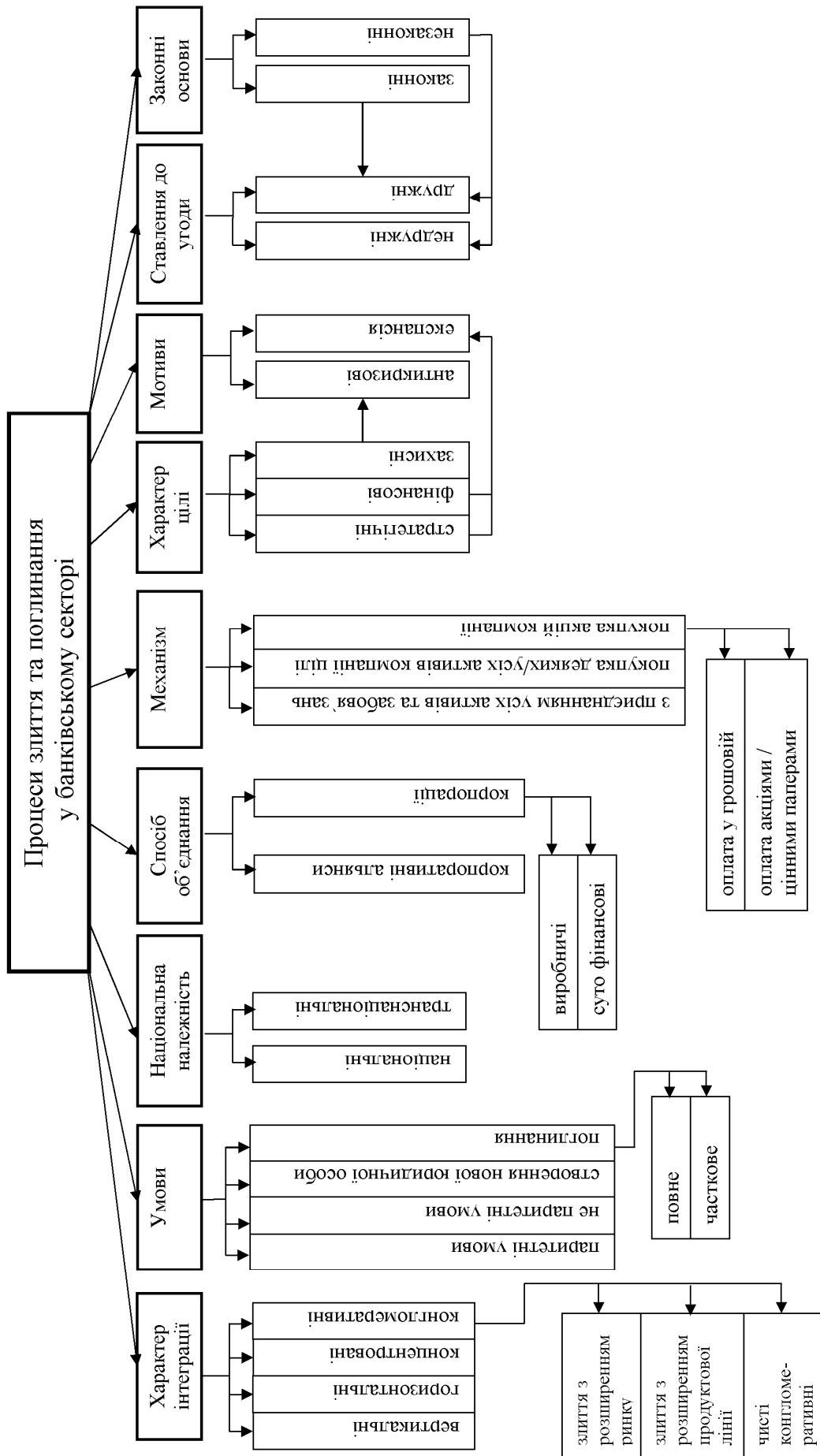


Рис.1 Класифікація процесів злиття та поглинання у банківському секторі

Умови злиття та поглинання, так само виділяють, як окрему класифікаційну ознаку злиття і поглинання, яка передбачає виокремлення таких типів процесів злиття та поглинання [17,7]:

- злиття на паритетних умовах;
- злиття не на паритетних умовах;
- злиття з утворенням нової юридичної особи;
- поглинання (повне або часткове).

Те, яким чином буде відбуватися купівля компанії-цілі, є важливою характеристикою процесу злиття і поглинання, що й зумовило появу ще однієї класифікаційної ознаки, а саме виокремлення типів злиття і поглинання за механізмом угоди [18]:

- з приєднанням всіх активів і зобов'язань;
- купівля деяких або всіх активів компанії,

що поглинається;

- купівля акцій компанії (купівля акцій з оплатою в грошовій формі і з оплатою акціями або іншими цінними паперами).

Всі зазначені типи повністю характерні для злиття і поглинання банків, оскільки умови угоди і те, яким чином вона буде здійснена, залежить не стільки від її учасників (будь то банки або інші компанії), скільки від стратегії та результатів переговорного етапу процесу злиття і поглинання.

Оскільки процес злиття і поглинання є механізмом зовнішнього зростання компанії і елементом її стратегії, то з'являється необхідність у виокремлення типів злиттів і поглинань за характером мети угоди [19]:

- стратегічні, угоди спрямовані насамперед на інтеграцію активів банків і досягнення синергетичного ефекту;

- фінансові, угоди, які здійснюються для досягнення певних тактичних цілей, таких як розширення можливостей доступу на міжнародні ринки капіталу, при цьому синергія не виступає основним фактором;

- захисні, це ті злиття і поглинання, метою яких є не допустити втрату конкурентоспроможності внаслідок високих темпів і міжнародної, і національної консолідації, а подолання кризових явищ в економіці, що особливо актуально останнім часом.

Згадуючи стратегічний аспект процесів злиття та поглинання у банківському секторі, ми говоримо про те, які цілі переслідує банк, вдаючись до процедури злиття і поглинання, тобто вивчаємо, що вплинуло на його вибір певного механізму зростання і визначаємо мотиви поведінки банку під час процесу злиття і поглинання. Ми у своєму дослідженні пропонуємо виокремити мотиви процесу злиття і поглинання в банківському секторі як класифікаційну ознаку, відповідно до якої існують:

- мотиви експансії (збільшення ринкової частки; збільшення масштабу діяльності для отримання синергетичного ефекту; купівля недооцінених активів; диверсифікація бізнесу через запуск нових продуктів / послуг і вихід на нові ринки);

- антикризові мотиви (стратегічне перегрупування під впливом змін у технологіях та законодавстві; податкові вигоди; стратегію виходу з бізнесу).

Тут так само простежується взаємозв'язок між мотивами злиття і поглинання і цілями, які ставлять для себе банки-учасники. Прикладом може виступати те, що для досягнення захисних цілей банки будуть керуватися антикризовими мотивами, а для досягнення стратегічних і фінансових цілей спонукальним чинником можуть виступати мотиви експансії.

З огляду на наведене можна виокремити основні ознаки, за якими буде проводитися класифікація процесів злиття та поглинання у банківському секторі та їх взаємозв'язок (рис.1):

- характер інтеграції банків;
- національна належність банків – учасників процесу;
- ставлення до процесу злиття і поглинання;
- спосіб об'єднання потенціалу;
- умови злиття та поглинання;
- механізм злиття і поглинання;
- законність угоди;
- характер мети угоди;
- мотиви процесу злиття та поглинання.

## 5. Висновки

Консолідація банківських установ призводить до повної зміни банківського сектора. Однією з рушійних сил таких змін банківської сфери виступають процеси злиття і поглинання. Зростання активності в цьому середовищі призвело до загострення питання про об'єктивну природу їхнього походження та зумовило необхідність поглибленого вивчення різних видів процесів злиття та поглинання як механізму зростання комерційних банків.

Виходячи з поставлених завдань, було проведено поглиблений теоретичний огляд існуючих підходів до визначення класифікаційних ознак процесів злиття та поглинання в банківському секторі, запропонована максимально повна класифікація означених процесів (доповнено такими класифікаційними ознаками як мотиви угоди і взаємозв'язком між ознаками відносини до угоди і її законності, мотиви і цілі угоди).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Поднос Ю. Концентрация – мировая тенденция банковского бизнеса / Ю. Поднос // Аналитический банковский журнал. - 2004. – № 5 – С. 32-33.
2. Рыкова И. Н. Концентрация и мобилизация капитала в условиях слияния и поглощения кредитных организаций / И. Н. Рыкова., Н. В. Фисенко // Финансы и кредит. – 2007. – № 4 (244). – С. 2.
3. Васильченко З. М. Методологічні засади стратегії реорганізації комерційних банків / З. М. Васильченко // Фінанси України. – 2004. – № 7. – С. 123-130.
4. Чурило П. Б. Стан здійснення угод злиття і поглинання в банківській системі України / П. Б. Чурило // Ефективна економіка. – 2009. – № 2.
5. Мильнер Б. З. Теория организации / Б. З. Мильнер. – М. : Инфа-М, 2006. – 720 с.

6. Гончарова Э. А. Инвестиционный механизм слияния и поглощения предприятий корпоративного типа / Э. А. Гончарова, В.В. Погодина. - СПб.: СПбГУЭФ, 2002. - 46 с.

7. Кириченко О. А. Деякі аспекти злиття та поглинання компаній у світлі побудови нової інтеграційної системи економіки / О. А. Кириченко, Е. В. Ваганова // Актуальні проблеми економіки. - 2009. - № 2(92). - С. 45-55.

8. Пирець Н. М. Тенденція злиття і поглинання компаній в країнах Південно-Східної Європи в рамках ОЧЕС. / Н. М. Пирець // Проблеми і перспективи співробітництва між країнами Юго-Восточної Європи в рамках Чорноморського економічного співробітництва і ГУАМ. - Донецьк-Ливадія. - 2007. - С. 479-485.

9. Галпін Т. Дж. Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний / Тимоти Дж. Галпін, Марк Хэндон ; [пер. с англ.]. - М. : Издательский дом "Вильямс", 2005. - 240 с.

10. Владимірова І. Г. Слияния и поглощения компаний: характеристика современной волны / И. Г. Владимірова - Менеджмент в России и за рубежом. - 2002. - № 1. - С. 18-25.

11. Биджаков Э. В. Место рейдерских захватов на рынке слияний и поглощений / Э. В. Биджаков - Вестник Тамбовского университета. - 2009. - № 5(73). - С. 242-248.

12. Недружні поглинання в системі перерозподілу власності / О. І. Познякова // Наук. вісн.:

зб. наук.-техн. пр. / Нац. лісотехн. ун-т України. - Л., 2008. - Вип. 18.5. - С. 175-181.

13. Касьяненко И. С. Недружественные поглощения организаций в России / И. С. Касьяненко // Вестник Челябинского государственного университета. - 2009. - №2 (140). - С. 119-125.

14. Попов В. Л. Стратегия слияния и поглощения при антикризисном управлении / В. Л. Попов // Вестник Пермского государственного технического университета. Социально-экономические науки. - 2009. - № 3. - С. 189-202.

15. Пронин М. В. Управление эффективностью слияний и поглощений предпринимательских структур в промышленности: автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра эконом. наук: 08.00.05 / М. В. Пронин. - Тамбов, 2008.

16. Рогальский К. Г. Слияния и поглощения в банковском секторе России: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 / К. Г. Рогальский. - М., 2007. - 23 с.

17. Балог А. Г. Анализ мотивов слияний и поглощений компаний / А. Г. Балог // Экономика и управление. - 2010. - №1. - С. 124-128.

18. Пино Р. Корпоративное айкидо / Р. Пино. - М.: Питер, 2001. - 256 с.

19. Berger A. Globalization of Financial Institutions: Evidence from Cross-Border Banking Performance / A. Berger, R. De Young, H. Genay, G. Udell // Brookings-Wharton Papers on Financial Services. - 2000. - № 3. - PP. 23-158.

УДК 657.1

Озеран А. В.

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

*Анотація.* У статті проводиться дослідження стану нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні, виявляються його проблемні аспекти та на основі порівняння із практикою інших країн пропонуються шляхи його удосконалення.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, фінансова звітність, нормативно-правове регулювання.

Ozeran A.

## NORMATIVELY-LEGAL ADJUSTING OF RECORD-KEEPING AND FINANCIAL REPORTING IS IN UKRAINE

*Annotation.* The article is investigation of normative and legal regulation of accounting and reporting in Ukraine, discovered it problematic aspects and, based on comparisons with practice in other countries, define ways its improvement.

*Keywords:* accounting, financial report, normative and legal regulation.

### 1. Вступ

У всьому світі бухгалтерський облік сприймають як універсальну ділову мову бізнесу. У той

же час на його методику та організацію впливають соціальні, економічні, політичні та культурні чинники кожної країни. В Україні бухгалтерський

облік та фінансова звітність регламентовані державою.

У роки радянської влади бухгалтерський облік забезпечував потреби адміністративно-командної економіки, яка функціонувала на основі державної форми власності. При цьому, система обліку прямо залежала від чинної системи планування народним господарством та була зорієнтована на забезпечення управління діяльністю підприємств з боку держави і регулювалася так званими підзаконними актами – інструкціями, наказами, положеннями та методичними вказівками, що випускалися міністерствами та відомствами країни і республік. Методологія обліку загалом визначалася Міністерством фінансів СРСР. Основними регулятивними документами у сфері бухгалтерського обліку були положення, а саме: Положення про головних (старших) бухгалтерів, Положення про документи і записи, Положення про бухгалтерські звіти і баланси тощо. За своєю суттю це були документи директивного характеру, які практично не давали бухгалтеру можливості вибору облікових процедур. У них регламентувалися дії бухгалтера у вигляді документування операцій, типових бухгалтерських проведення, задавалася жорстка структура звітності.

За останнє десятиліття підходи до регулювання бухгалтерського обліку в Україні зазнали певних змін. Цьому сприяли зміни у цивільно-правовому середовищі та системі соціально-економічних відносин, що відбулися на початку 90-х рр. ХХ ст. Вони визначили необхідність адекватної трансформації бухгалтерського обліку й внесення суттєвих корективів в основні положення, на яких ґрунтувалася вся система організації бухгалтерського обліку в державі загалом та в суб'єктів господарювання, зокрема.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Вагомий внесок в розробку напрямів вітчизняної нормативно-правової регламентації бухгалтерського обліку та звітності здійснили такі провідні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук, М.Г. Чумаченко та інші.

Проте, залишаються актуальними питання визначення ролі регулятивних інститутів у системі регламентації обліку та розподілу повноважень між ними.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Метою статті є дослідження стану нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні, виявлення "вузьких" місць та на основі порівняння із практикою інших країн, розробка пропозицій щодо його удосконалення.

## **4. Вклад основного матеріалу**

Деякі проекти із зовнішньої оцінки бізнесу Центру Лібермана показали, що балансова вартість українських підприємств значно завищена порівняно з їх реальною ціною. Це відрізняє Україну від розвинених країн, в яких бухгалтерські оцінки вартості підприємств зазвичай набагато нижчі від

їхньої ринкової вартості. Проблема полягає у не дотриманні українськими підприємствами вимог не те що міжнародних, а навіть національних стандартів щодо нарахування резервів і забезпечень, проведення уцінок активів, дисконтування заборгованості, розрахунку відстроченого податку на прибуток тощо. У підсумку, звітність підприємств не виправдано оптимістична. Насправді стан більшості українських публічних компаній набагато гірший, ніж задекларовано у фінансових звітах. Іншими словами, залучення додаткового фінансування підприємством здійснюється шляхом фальсифікації фінансових звітів. Тобто такі якісні характеристики фінансової звітності, як доречність і достовірність ними не дотримуються. Складність практичного застосування вимог до якісних характеристик інформації відповідно до міжнародних концептуальних основ в Україні визначається: нормативним регулювання різних питань обліку та складання звітності; націленістю звітності на задоволення вимог передусім державних органів; проблемами застосування професійного судження бухгалтерів. Інша ситуація склалася у західних країнах. Напевне, відмінності криються у нормативному регулюванні бухгалтерського обліку, що не може не відобразитися на формуванні інформації (табл. 1).

Під системою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку розуміють сукупність законодавчих, нормативних правових актів та інших документів, що відносяться до бухгалтерського обліку. Сьогодні в Україні склалася багаторівнева система регулювання обліку та звітності, на формування якої значно вплинули економічні перетворення в країні, необхідність працювати у нових ринкових умовах, а також активне розповсюдження і впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Окремі науковці [1, 2] виділяють 5 рівнів регулювання обліку та звітності, але проведене нами дослідження дозволило аргументувати й виділити лише 4 рівні, на кожному з яких регулювання здійснюється відповідними органами та підприємствами відповідно до наділених для цього повноважень (рис. 1).

Незважаючи на те, що в Україні, як можна побачити з рис. 1, система регулювання бухгалтерського обліку і звітності загалом сформована, проте на шляху реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності існують певні проблеми методологічного та організаційного характеру.

Проблеми методологічного характеру пов'язані із впровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності у національну нормативну базу бухгалтерського обліку. За словами Т. І. Єфіменко "найбільш оптимальною моделлю розвитку бухгалтерського обліку в Україні, як і в інших країнах, де відбувається становлення ринкових відносин, є трансформація його методології відповідно до міжнародних стандартів" [3]. Так, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 на сьогодні в Україні сформовано систему бухгалтерського обліку, засно-

## Порівняння підходів різних країн до розробки норм бухгалтерського обліку

| Країна         | Головне джерело регулювання                  | Базові нормативні акти         | Загальна характеристика регулювання                                 | Вплив державних органів                     | Роль професійної спільноти  | Характер нормативних актів |
|----------------|--|--------------------------------|---|---|---|----------------------------|
| 1              | 2  | 3                              | 4   | 5   | 6   | 7                          |
| США            | Законодавчий орган та професійні організації | US GAAP                        | Гнучка  | Виявляється не так явно, як в інших країнах | Значна  | Рекомендаційний            |
| Великобританія | Законодавчий орган та професійні організації | Закон про компанії, UK GAAP    | Гнучка, але з тенденцією впливу законодавства                       | Присутній                                   | Значна  | Рекомендаційний            |
| Франція        | Законодавчий орган                           | Закон про бухгалтерський облік | Домінування консервативного підходу та податкового законодавства    | Значний                                     | Допомога при підготовці законодавчих актів та готують свої не обов'язкові для виконання рекомендації                        | Обов'язковий               |
| Німеччина      | Законодавчий орган                           | Торговий кодекс                | Надзвичайний консерватизм при домінуванні податкового законодавства | Суттєвий                                    | Забезпечення відповідності практики чинному законодавству, а не розробкою нового  | Обов'язковий               |
| Росія          | Законодавчий орган                           | Закон про бухгалтерський облік | Домінування консервативного підходу та податкового законодавства    | Суттєвий                                    | Роз'яснення серед практиків прийнятих нових правил бухгалтерського обліку та розробкою облікових прийомів з їх застосування | Обов'язковий               |
| Україна        | Законодавчий орган                           | Закон про бухгалтерський облік | Домінування консервативного підходу та податкового                  | Суттєвий                                    | Підготовка аналітичних матеріалів та участь у   | Обов'язковий               |

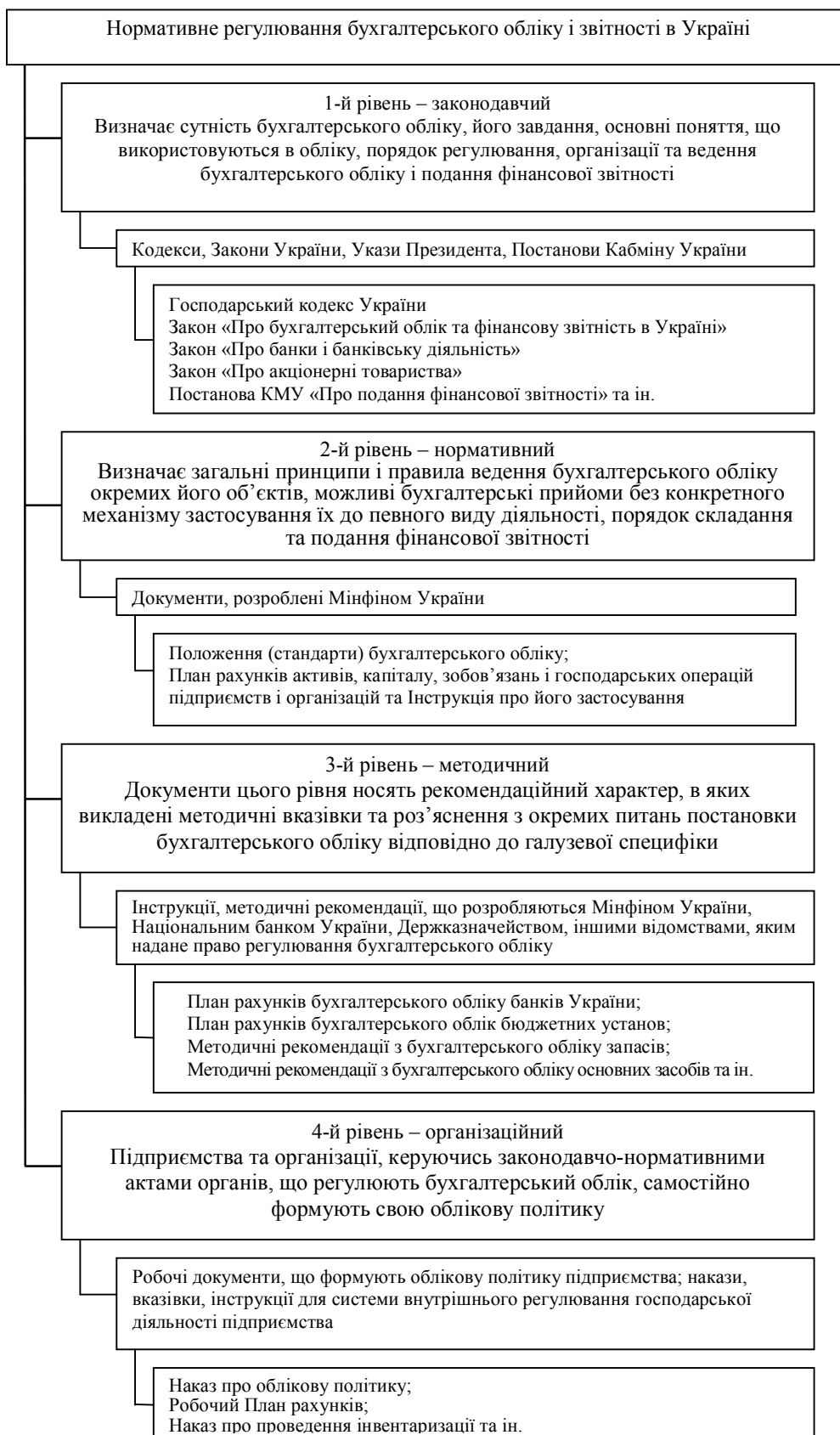
вану на принципах міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до вітчизняного економіко-правового середовища. Наступний крок – розробка Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р, яка передбачає обов'язкове складання підприємствами – емітентами цінних паперів, що знаходяться в лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, фінансовій звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Проте у науковому середовищі немає однаковості щодо правильності означених дій. Теоретики і практики бухгалтерського обліку в США і Канаді вважають, що американська система GAAP краще підходить для використання у країнах із розвинутою економікою.

Російські економісти вважають можливим використання досвіду європейських країн. Так, постановою Уряду Російської Федерації від 6 березня 1998 р. № 283 була прийнята програма, що передбачала переорієнтацію національної системи бухгалтерського обліку в Російській Федерації відповідно до вимог ринкової економіки та принципів,

викладених в МСФЗ. Тим не менше, у наступні роки багато російських економістів визнали переваги американської системи ведення бухгалтерського обліку над європейською і все частіше при розробці національної системи враховують досвід США.

Необхідно мати на увазі, що кожна держава забезпечує ведення бухгалтерського обліку, зважаючи на особливості національної економіки, чинної системи оподаткування, соціальні та політичні інтереси. Жодна розвинута країна Європи не перейшла й не передбачає повний перехід на ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ. На думку А.М. Сушкевича [4], перехід на МСФЗ можливий тільки у банківській системі, що обґрунтовується розгалуженістю мережі банків у різних країнах та однотипністю здійснюваних ними операцій. Крім того, ігнорування США міжнародних стандартів фінансової звітності ставить під сумнів застосування їх крупними транснаціональними корпораціями. Отже, в Україні у процесі реформування системи бухгалтерського обліку та звітності необхідно перейняти досвід, накопичений і економічно розвинутими країнами Європи, і США, Канади та іншими країнами.



**Рис. 1. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні**

Проблеми організаційного характеру пов'язані з вибором варіанту регулювання: державного або професійного. Вплив держави на економічні відносини неоднаковий у різних країнах. Проте жодна держава світу не може обійтися без дер-

жавного регулювання бухгалтерського обліку, дані якого використовуються для розрахунку бази оподаткування, надходження податків до бюджету країни – це принципова основа його існування.

Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" – фундамент системи регулювання бухгалтерського обліку на рівні держави та суб'єктів господарювання. Ним установлені єдині правові та методологічні основи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності в Україні, що використовуються у подальшому органами державного управління при розробці підзаконних актів. Разом з тим, можна погодитися з проф. Л. Ловінською, що Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" не дає відповіді на питання, у чому полягає зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб'єктом, а що – об'єктом [5]. Це виявляється у декількох аспектах:

1) функції Міністерства фінансів в особі Управління методології бухгалтерського обліку та Методологічної ради при ньому розподілені між ними не адекватно статусу;

2) немає визначеності у тому, хто є розробником П(С)БО, оскільки відповідно до статті 6 Закону Міністерство фінансів уповноважене затверджувати П(С)БО, а згідно зі статтею 7 Методологічна рада організує їх розробку та розгляд [6].

У той же час у Законах про бухгалтерський облік найближчих до нас пострадянських країн – Росії та Білорусі, – чітко прописано право органів державного управління, на які покладене загальне методологічне регулювання бухгалтерського обліку і звітності (Міністерства фінансів цих країн), розробляти, узгоджувати та затверджувати в межах своїх повноважень обов'язкові для виконання всіма організаціями: типові плани рахунків бухгалтерського обліку та інструкції щодо їх застосування; положення з бухгалтерського обліку та звітності; інші нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку і звітності.

Крім того, Закон не визначає ролі, функцій та прав професійного бухгалтерського співтовариства у створенні нормативної бази обліку. Якщо проаналізувати досвід інших країн, то можна побачити, що у таких країнах як США та Великобританія професійні організації займаються безпосередньо розробкою стандартів фінансового обліку. Такий шлях у процесі реформування системи бухгалтерського обліку обрала і Польща. Тут серед органів, що займаються регулюванням бухгалтерського обліку, важливе місце належить Комітету з бухгалтерських стандартів (КБС). Створений у 2004 році, Комітет складається з десяти експертів, бухгалтерів та аудиторів, що представляють аудиторські компанії, міністерство фінансів, Польське управління з фінансового надзору, Національну палату статутних аудиторів, а також вчених. Головне завдання КБС полягає у підготовці та публікації польських бухгалтерських регламентацій незалежно від функцій, що здійснює міністерство фінансів.

В Угорщині регулювання бухгалтерського обліку та звітності здійснюється на державному рівні Національним комітетом з бухгалтерського обліку, 2/3 учасників якого призначаються з числа професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів. Обов'язки комітету відповідно до параграфу 172 Закону про бухгалтерський облік Угорщини такі: висувати на постійній основі Міністерству фінансів

пропозиції із внесення будь-яких поправок у закон, перегляду та створенню нових рекомендацій; висувати на постійній основі пропозиції із створення та перегляду рекомендацій з бухгалтерського обліку, сприяючи виконанню аудиторських завдань; відстежувати зарубіжне регулювання бухгалтерського обліку й практику звітності та інформувати угорських підприємців про це.

Регулювання бухгалтерського обліку у Франції здійснюється і організаціями, створеними підєгідою уряду, і професійними організаціями.

Характерна риса системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку у Франції полягає у тому, що держава через діяльність Національної ради з бухгалтерського обліку та Комітету з регламентації бухгалтерського обліку бере участь і у процесі розробки норм обліку, і в процесі впровадження їх у практику. Професійним організаціям відводиться роль консультантів з практичного застосування норм, а також дослідників у галузі бухгалтерського обліку та звітності.

Щодо Росії, то відповідно до розділу "Зміна системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності" Концепції бухгалтерського обліку та звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу [7] в основу моделі побудови системи регулювання бухгалтерського обліку і звітності повинно бути покладене розумне поєднання діяльності органів державної влади та професійного співтовариства. До функцій останніх віднесені, зокрема, підготовка пропозицій з удосконалення правових основ бухгалтерського обліку, звітності та аудиторської діяльності; участь у розробці або ініціативна розробка проектів російських стандартів та інших нормативно-правових актів в галузі бухгалтерського обліку, звітності та аудиторської діяльності, а також їх роз'яснення; розробка та розповсюдження методичних рекомендацій та інформаційних матеріалів (у тому числі галузевого характеру) у сфері бухгалтерського обліку, звітності та аудиторської діяльності; узагальнення та розповсюдження передового досвіду ведення бухгалтерського обліку та підготовки бухгалтерської звітності; підвищення кваліфікації членів професійного співтовариства тощо.

## 5. Висновки

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні потребує певних змін. Використовуючи досвід Російської Федерації, Республіки Білорусь та інших країн, внести поправки до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо закріплення права Мінфіну України здійснювати розробку нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і звітності.

Перспективним напрямом розвитку національної системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні є широке залучення професійної бухгалтерської та аудиторської спільноти до створення методологічного і методичного його забезпечення шляхом забезпечення обов'язкової участі у дорадчих органах при профільних міністерствах.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: автореф. дис. .... канд. екон. наук / В. М. Пархоменко. – К. : 2002. – 19 с.

2. Кулик Р. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні [Електронний ресурс] / Р. Кулик, Г. Жубіль, М. Щирба // Наукові записки. – 2005. – Випуск 14. – Режим доступу: [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/gBrR0h.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/gBrR0h.pdf)

3. Єфименко Т. І. Проблеми та завдання реформування бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / Т. І. Єфименко // Доповідь на Міжнародній науково-практичній конференції "Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах перехідної економіки" : - Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=70591&cat\\_id=70590](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=70591&cat_id=70590)

4. Сушкевич А. Н. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" –

основа нормативно-правового регулювання бухгалтерського учета: [Електронний ресурс]: Режим доступу: [profbuh.by/buxgalteru/statja-zakon](http://profbuh.by/buxgalteru/statja-zakon)

5. Ловінська Л. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / Л. Ловінська // Доповідь на Міжнародній науково-практичній конференції "Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах перехідної економіки": - Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=70591&cat\\_id=70590](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=70591&cat_id=70590)

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

7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобрена приказом Министра финансов Российской Федерации от 01 июля 2004 г. № 180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rg.ru/2004/07/20/byhychet-doc.html>.

УДК: 657.1

Озеран В. О., Чік М. Ю.

## ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

*Анотація.* Досліджено поняття «внутрішньогосподарська звітність» та порядок її складання на підприємствах лісового господарства. Визначено специфічні фактори діяльності підприємств лісового господарства, які впливають на ведення внутрішньогосподарського обліку. Розкрито основні позитивні характеристики внутрішньогосподарської звітності підприємств лісового господарства.

*Ключові слова:* внутрішньогосподарська звітність, поняття, принципи, порядок складання, внутрішньогосподарський облік, підприємства лісового господарства.

Ozeran V., Chik M.

## INTRODUCTION THE INTERNAL REPORTING ON FORESTRY

*Summary.* The concept of "internal business reporting" and organization of its composition on the enterprises of forestry are researched. The specificity features of enterprises of forestry activities are identified, which influence on the conduct of internal accounting. The basic characteristics of internal business reporting on the enterprises of forestry are disclosure.

*Keywords:* internal business reporting concepts, principles, order assembly, internal accounting, forestry.

### 1. Вступ

У сучасних умовах господарювання про раціональну організацію бухгалтерського обліку на підприємствах різних видів економічної діяльності свідчить ефективне функціонування системи підготовки та подання звітності, яка відображає результати діяльності підприємства. Сьогодні внут-

рішньогосподарська звітність є однією з найбільш актуальних та важливих складових управлінського обліку підприємств, оскільки її зміст віддзеркалює інформаційні потреби керівництва. Одним із різновидів внутрішньогосподарської звітності є звітність щодо витрат, які формують собівартість продукції це один із найважливіших показників фі-

нансово-господарської діяльності підприємства. Однак відсутні обгрунтовані публікації чи рекомендації щодо складання внутрішньогосподарської звітності на підприємствах.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

У науковій економічній літературі поняття "внутрішньогосподарська звітність" ототожнюється з такими термінами, як "внутрішня", «управлінська», "внутрішньовідомча", "оперативна" звітність. Але все ж таки найпоширенішим є визначення "внутрішньогосподарська звітність" у працях багатьох українських та зарубіжних вчених і практиків, зокрема А. В. Бакаєва, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, К. Друрі, В. Ф. Палія, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка. Так, професор В. В. Сопко пропонує «...запровадження внутрішньогосподарської звітності через створення системи внутрішньогосподарського обліку, яка матиме автономний характер та буде продовженням, поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського обліку, в частині витрат і доходів підприємства» [1, с. 5]. А. С. Бакаєв характеризує внутрішньогосподарську звітність як "систему збору інформації у грошовому та натуральному вимірниках про факти господарської діяльності, що впливають не тільки на фінансові, а й на виробничі та технологічні показники діяльності підприємств та використовуються для потреб управління" [2, с. 18]. Враховуючи важливість вищезазначених наукових публікацій, вважаємо, що проблема складання внутрішньогосподарської звітності на підприємствах лісового господарства з урахуванням їх організаційно-технологічних особливостей діяльності характеризується недостатнім рівнем теоретичних розробок і, відповідно, практичних застосувань, що підтверджує актуальність цього дослідження.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є розкриття значення, актуальності складання та подання внутрішньогосподарської звітності для ефективного прийняття управлінських рішень на підприємствах лісового господарства, враховуючи специфіку їхньої діяльності.

## 4. Виклад основного матеріалу

У законодавстві окремих зарубіжних країн чи обліковій політиці їхніх підприємств передбачено, що інформація, яка міститься у внутрішньогосподарській звітності, є державною чи комерційною таємницею (Росія, Німеччина). В українському законодавстві такі норми відсутні, лише керівництво підприємства індивідуально може визначати в обліковій політиці "відкритість" чи "закритість" оприлюднення інформації з внутрішньогосподарської звітності. У зарубіжній практиці організації внутрішньогосподарського обліку витрат на підприємствах під час формування звітності враховують такі принципи, які ми вважаємо за доцільне застосовувати також на підприємствах лісового господарства України [3]:

1) чим більше керівництво підприємства орієнтоване на досягнення позитивних результатів діяльності, тим важливішим стає узгоджений взаємозв'язок з центрами відповідальності (центрами витрат – лісництвами), де формується внутрішньогосподарська звітність;

2) чим ретельніше керівництво підприємства аналізує інформацію про витрати підприємства з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності, тим детальніша інформація потрібна для здійснення факторного аналізу;

3) чим економічно ефективніше сформована ціна на продукцію лісового господарства, тим ретельнішим повинен бути контроль за витратами в центрах витрат (лісництвах).

Сьогодні значення внутрішньогосподарської звітності можна окреслити за допомогою принципу Паретто [4, с. 318], суть якого полягає в тому, що «...для багатьох явищ 80 % наслідків спричинені 20 % причин». Мовою бухгалтерського обліку це можна прокоментувати так, що 80 % позитивних фінансових результатів діяльності підприємства (наслідків) досягається саме через 20 % ефективного аналізу інформації (причин), яка міститься у внутрішньогосподарській звітності.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств лісового господарства, ми визначили основні вимоги, яким повинна відповідати внутрішньогосподарська звітність щодо витрат на підприємствах лісового господарства. Вони наведені у табл. 1.

Таблиця 1

### Вимоги до внутрішньогосподарської звітності щодо витрат підприємства

| Вимоги                             | Характеристика  |
|------------------------------------|---|
| Оперативність                      | Інформація у звітності щодо витрат повинна бути короткою і точною, щоб можна було оперативно оцінити її значення  |
| Доцільність                        | Інформація у звітності щодо витрат має відповідати меті, для якої вона формується та узагальнюється   |
| Порівнянність з іншими документами | Керівництво підприємства може порівнювати інформацію про витрати, наведену у звітності, з даними, що відображені в інших бухгалтерських документах  |
| Чіткість                           | Інформація у звітності щодо витрат повинна розшифровувати узагальнені показники форм фінансової звітності, а в бухгалтерському обліку повинна бути відображена на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку |

Рациональна організація складання внутрішньогосподарської звітності підприємствами щодо витрат забезпечить:

- своєчасне та достовірне документальне відображення витрат підприємства, що формують собівартість продукції;

- систематичний контроль за дотриманням установлених норм та нормативів витрат у процесі виробництва лісопродукції;

- економічно обгрунтоване ціноутворення на продукцію лісового господарства.

Важливість та значення внутрішньогосподарської звітності для підприємств підкреслює ст. 8 п. 5 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3], в якій зазначено, що "підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку", складовою якого є і внутрішньогосподарська звітність підприємства. Для підприємств лісового господарства найактуальнішим видом внутрішньогосподарської звітності є звітність лісництва, яка відображає витрати, що формують собівартість лісопродукції.

Інформація, наведена, у внутрішньогосподарській звітності підприємств, має оперативний характер, оскільки дає змогу аналізувати формування собівартості продукції не лише в кінці кожного кварталу під час складання звітності центральною бухгалтерією підприємства, а й щодня, щотижня чи щомісяця, залежно від періодичності складання

ності має стратегічне спрямування. Тому інформація про порядок та періодичність складання внутрішньогосподарської звітності повинна відображатись в обліковій політиці підприємства лісового господарства та у відповідному графіку документообороту.

На нашу думку, найефективнішим є складання внутрішньогосподарської звітності щодо витрат щодня, оскільки в практиці діяльності підприємств лісового господарства найпоширенішим є попередільно-нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, який передбачає щоденне складання внутрішньогосподарської звітності, для того щоб оперативно аналізувати та контролювати діяльність центрів відповідальності.

У практиці діяльності міністерств, відомств України досить поширеною є тенденція щодо розроблення спеціальних форм внутрішньогосподарської звітності. Враховуючи те, що підприємства лісового господарства підпорядковані Державному агентству лісових ресурсів, вважаємо за доцільне запровадити в практику розроблення на законодавчому рівні основних складових внутрішньогоспо-



Рис. 1. Побудова внутрішньогосподарської звітності щодо витрат на підприємствах лісового господарства

**Умовні позначення:**

1 – аналіз калькуляційних статей витрат відповідними відділами підприємства;

2 – контроль за витратами відповідними відділами підприємства під час здійснення процесів виробництва;

3 – підготовка і складання внутрішньогосподарської звітності підприємства за видами лісопродукції щодо витрат.

внутрішньогосподарської звітності. На відміну від фінансової звітності, яка здебільшого має ретроспективний характер, внутрішньогосподарська звіт-

дарської звітності для застосування її на підприємствах лісового господарства.

Сьогодні все більшого значення набуває подання не лише узагальненої та систематизованої інформації (загалом щодо підприємства лісового господарства), але й також деталізованої за лісництвами, як структурними одиницями підприємства. У практиці господарювання підприємств лісового господарства лісництва безпосередньо формують обліково-економічну інформацію, але її обробка, аналіз та надання зовнішнім та внутрішнім користувачам відбувається безпосередньо на самому підприємстві (головному офісі). Тому вважаємо за доцільне і ставимо собі за мету у найближчий період розробити та запропонувати для впровадження форми внутрішньогосподарської звітності, які безпосередньо застосовуватимуться у лісництвах.

Важливо зазначити, що до основних складових внутрішньогосподарської звітності щодо витрат підприємств можна віднести безпосередньо звіти, які відображають витрати, що формують собівартість продукції (фактичні дані), та бюджети витрат (планові дані). І лише комплексне поєднання такої інформації у внутрішньогосподарській звітності надасть можливість досягти позитивних результатів діяльності стратегічному плануванню діяльності. Вважаємо за необхідне також запропонувати обов'язкове відображення у звітності показників як у вартісній оцінці, так і в натуральних вимірниках. При цьому необхідно до початку наступного місяця передбачити планові показники на всі статті витрат, зокрема матеріальні, що будуть використовуватися в наступному місяці. Завдяки цьому забезпечуватиметься поєднання обліку у вартісних та натуральних вимірниках з можливістю контролю витрат.

Налагоджуючи внутрішньогосподарський облік витрат на підприємствах лісового господарства, необхідно раціонально організувати синтетичний та аналітичний облік витрат. Кожному центру відповідальності (лісництву) доцільно відкрити аналітичні рахунки виробництва за видами продукції, з яких у кінці кожного місяця узагальнюватиметься інформація на одному рахунку в центральному офісі підприємства лісового господарства.

Вважаємо за доцільне охарактеризувати процес складання внутрішньогосподарської звітності на підприємствах лісового господарства у послідовності, відображеній на рис. 1.

На нашу думку, на підприємствах лісового господарства основою складання внутрішньогосподарської звітності щодо витрат мають слугувати калькуляційні статті, які відображають процес формування собівартості продукції. А відповідні відділи підприємств лісового господарства повинні здійснювати аналіз і контроль як за процесом складання внутрішньогосподарської звітності щодо витрат, так і безпосередньо за процесом формування собівартості продукції.

Зазначимо, що важливою проблемою на підприємствах лісового господарства є удосконалення первинного обліку та документообігу, на основі якого формують інформаційну базу для управління внутрішньогосподарськими процесами діяльності підприємств лісового господарства. Зважаючи на це, первинні документи повинні стати підставою для

складання внутрішньогосподарської звітності підприємства. Основний перелік первинних документів (спеціалізованих форм ЛГ), які повинні застосовувати лісництва, цехи, дільниці та інші виробничі підрозділи, наведено в Інструкції з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України [6]. Але в названій інструкції не вказано узагальнювального документа, в якому збиралась би та оброблялась інформація з первинних документів.

З вищезазначеної інформації можна виокремити внутрішньогосподарський облік, оскільки основна інформація формується з первинних документів і внутрішньогосподарської звітності окремих структурних виробничих підрозділів (лісгоспів), де безпосередньо здійснюється виробничий процес та контролюються витрати на всіх етапах виробничого процесу, здійснюється їх аналіз та приймаються необхідні управлінські рішення.

Під час організації внутрішньогосподарського обліку витрат на підприємствах лісового господарства належну увагу необхідно приділити розробленню та впровадженню внутрішньогосподарського контролю витрат. Під час внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту) на підприємствах лісового господарства інформація, що відображена у внутрішньогосподарській звітності, є важливим джерелом даних для проведення перевірки, а саме контролю витрат та формування собівартості продукції, оскільки у ній узагальнено дані із первинних документів, нагромаджувальних відомостей та виробничих програм підприємства.

Запровадження у практику діяльності підприємств лісового господарства внутрішньогосподарської звітності дасть змогу підвищити значення функції контролю безпосередньо на самих лісництвах, оскільки точнішим та конкретнішим буде не лише відомчий контроль, але й внутрішній, тобто контроль головного офісу підприємства над відокремленими одиницями – лісництвами. Такий контроль буде спрямований безпосередньо на центри відповідальності (лісництва).

## 5. Висновки

Як бачимо, внутрішньогосподарська звітність щодо витрат є актуальною не лише для управлінського апарату підприємства лісового господарства, але й для бухгалтерії, оскільки вона достовірно й оперативно відображатиме діяльність підприємства та забезпечуватиме управлінський персонал інформацією, придатною для цілей внутрішнього управління та стратегічного планування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 2–7.
2. Бакаев А. С. О реформировании национального бухгалтерского учета: взгляд на проблему / А. С. Бакаев // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 18–26.

3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; [пер. с англ. ; под ред. С. А. Табапиной]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

4. Schwarz Emanuel. Purpose of Internal Accounting. Analysis Made for the Internal Accounting Configuration / Emanuel Schwarz. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

5. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 16 липня 1999 р.

№ 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

6. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України. – [Чинний від 19.12.2003]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.** – (Державний комітет лісового господарства України. Наказ).

УДК 657.412.7:005

Орищенко М. М.

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ НА ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Анотація.* У статті резерви капіталу розглядаються як об'єкт бухгалтерського обліку і доведено, що механізм їх функціонування ґрунтується на 10 принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених законодавством України. Обґрунтовано та запропоновано системний підхід щодо удосконалення бухгалтерського обліку і аудиту резервів капіталу за трьома блоками рішень: теоретичними, концептуальними та методичними.

*Ключові слова:* облік, аудит, резерви капіталу, торговельні підприємства.

Oryshchenko M.

## CONCEPTUAL ZASADY OF CONSTRUCTION OF SYSTEM OF ACCOUNT AND AUDIT OF BACKLOGS OF КАПІТАЛУ НА TRADE ПІДПРИЄМСТВАХ

*Annotation.* In the article backlogs of capital are examined as an object of record-keeping and it is well-proven that the mechanism of their functioning is based on 10 principles of record-keeping and financial reporting, certain the legislation of Ukraine. Grounded and approach of the systems is offered in relation to the improvement of record-keeping and audit of backlogs of capital after three blocks of decisions: theoretical, conceptual and methodical.

*Keywords:* account, audit, backlogs of capital, trade enterprises.

### 1. Вступ

Для безперервного та динамічного функціонування економічних суб'єктів передбачається наявність капіталу, який відомими економістами розглядався як вартість, що приносить додану вартість, накопичене багатство, частина багатства, що бере участь у процесі виробництва. Внаслідок економічної та політичної ситуації в країні та світі, з метою забезпечення стабільного розвитку і протидії негативним факторам суб'єкти господарювання вимушені здійснювати пошук ефективних

методів стабілізації зовнішніх і внутрішніх факторів шляхом формування діючої системи страхування від непередбачуваних ситуацій. Для формування такої системи суб'єкти господарювання вимушені резервувати частину капіталу на майбутнє. Складність резервування капіталу на торговельних підприємствах і його інформаційного забезпечення об'єктивно визначається відсутністю мотивації у власників через втрату прибутку.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вивчення проблем обліку і аудиту форму-

вання та використання резервів було предметом праць таких вітчизняних вчених: Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, С. М. Дячек, Л. М. Кіндрацької, Н. М. Малюги, Є. В. Мниха, М. О. Козлової, В. С. Терещенко, Я. Д. Крупки, Л. В. Руденко, В. М. Пархоменко, І. Й. Яремко, Л. В. Чижевської та інших.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є визначення концептуальних засад формування резервів капіталу на торговельних підприємствах та проведення оцінки їх стану.

### 4. Виклад основного матеріалу

Своєрідною умовою, яка впливає на поглиблене вивчення досліджуваної категорії, а саме: на обґрунтування організаційно-методичних процесів формування та використання резервів капіталу в обліку, відображення у звітності, є вивчення принципів формування резервів капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку. Визнання та оцінку резервів капіталу торговельних підприємств слід проводити згідно з законодавчо закріпленими принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з яких випливає:

- принцип обачності – при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах потрібно дотримуватися таких методів оцінки, які не призведуть до формування надлишкових та недостатніх резервів. У той же час, при обранні податкової політики є недоцільним застосування надмірної обережності, яка може призвести до створення скритих резервів, чим ввести в оману власників підприємства та інших користувачів інформації;

- принцип повноти висвітлення – при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах необхідно враховувати не лише фактичні витрати та платежі, а й потенційні події, оскільки вони можуть вплинути на прийняття рішень. Тобто, нарахування резерву сумнівних боргів є фактичними витратами, нарахування резервного капіталу – фактичним використанням прибутку, нарахування резервів майбутніх витрат і платежів є потенційними витратами, оскільки їх оцінку неможливо достовірно визначити, але вони належать до майбутніх витрат і, відповідно, впливають на фінансовий результат підприємства та прийняття управлінських рішень;

- принцип автономності – при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах необхідно враховувати, що резерви капіталу є відокремленими від власників і призначені для використання та цільового спрямування за потребами конкретного підприємства;

- принцип послідовності - при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах необхідно дотримуватися з року в рік зазначених в наказі про облікову політику умов створення та методики розрахунку резервів капіталу з подальшим і постійним їх застосуванням в бухгалтерському обліку при веденні фінансово-господарської діяльності. Незмінність методів нарахування резервів капіталу надає можливість порівнювати статті

звітності за різні фінансові періоди, в які мають відношення до резервів капіталу;

- принцип безперервності – формування резервів капіталу на торговельних підприємствах є необхідним, оскільки для забезпечення безперебійного та постійного функціонування підприємству необхідно формувати резерви і для соціальних потреб, і для можливих екстремальних ситуацій. На нашу думку, при формуванні резервів необхідно дотримуватися принципу безперервності з тієї причини, що при формуванні резервів на майбутнє можливість підтвердження думки про створення резервів підтвердиться лише після настання певних подій, які виникли в процесі безперервної діяльності. Так, за цим принципом у звітності за попередній період відображаються резерви, використання яких є ймовірним і очікується у майбутньому;

- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат – при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах виникає парадоксальна ситуація, суть якої полягає в такому: нарахування резервів є витратами звітного періоду, що не можуть бути документально підтвердженими і які не пов'язані з отриманням доходів цього ж періоду, тому що використання створених резервів можливе лише за умови настання відповідної події, що відбудеться у майбутньому;

- принципу превалювання суті над формою – при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах ключовим є проведення аналізу ситуацій, пов'язаних з формуванням резервів. Враховуючи суть ситуації, можна зробити висновок про настання можливої події (при формуванні резервів майбутніх витрат і платежів), отримання в майбутньому збитків (при формуванні резервного капіталу), зниження платоспроможності окремих дебіторів (при формуванні резерву сумнівних боргів);

- принципу історичної (фактичної) собівартості – при формуванні резервів капіталу на торговельних підприємствах при визначенні собівартості виготовленої продукції або наданих послуг необхідно враховувати витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування, витрати на відпустки працівників, які на момент реалізації є умовними подіями;

- принципу єдиного грошового вимірника – формування резервів капіталу на торговельних підприємствах полягає у поданні інформації про резерви в уніфікованому вигляді, тобто із застосуванням єдиного вимірника – національній валюті України – гривні;

- принцип періодичності – формування резервів капіталу на торговельних підприємствах полягає у систематичному щомісячному, відповідно до вимог облікової політики та законодавства, формуванні та використанні резервів капіталу підприємства.

Нами розглянуто застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні для формування резервів капіталу на торговельних підприємствах як об'єкта бухгалтерського обліку. Ми не перші, хто приділив увагу цій

проблемі. У своїх дослідженнях М. О. Козлова [1] замість принципу послідовності пропонує використання принципу імпаритету, який передбачає, що майбутній негативний вплив на фінансовий результат потрібно передбачити вже у звітному періоді, відобразивши його як витрати в звіті про фінансові результати. Ми не погоджуємося з такою думкою, аргументуючи тим, що, принцип імпаритету, який використовується у зарубіжній практиці, з одного боку, зумовлений принципом мінімальної оцінки для основних і оборотних засобів, а з іншого – необхідністю створення резервів можливих втрат від незавершених угод, якщо негативний вплив на фінансовий результат не можна прямо віднести до окремих активів. Так, кожному об'єкту бухгалтерського обліку притаманні свої функції, риси та властивості. Характеристика резервів капіталу з метою дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності не в повному обсязі розкриває суть об'єкту дослідження. Тому, ми вважаємо за доцільне розглянути вимоги, яким повинен відповідати облік резервів капіталу (табл. 1).

Таблиця 1

**Вимоги до обліку резервів капіталу**

| Вимога        | Характеристика  |
|---------------|---|
| 1             | 2   |
| доречність    | отримання корисної інформації, яка здатна вплинути на вартісну оцінку або на рішення, яке приймається в даний час або на перспективу, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому відносно розміру створених резервів капіталу, які відображаються у фінансовій звітності у вигляді витрат та потенційних дивідендів, що повною мірою надає об'єктивну оцінку реальному розміру фінансового результату суб'єкта господарювання  |
| відповідність | цільове формування та використання резервів капіталу, адже резерви використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені. Значним недоліком при формуванні резервів капіталу є невідповідність нарахованого резерву за прогнозними розрахунками з його фактичною величиною (нестача або надлишок запланованих витрат). Для уникнення цієї невідповідності потрібно проводити більш точну оцінку об'єкту бухгалтерського обліку для якого формується резерв |

Продовження табл. 1

| 1              | 2   |
|----------------|---|
| реєстрація     | документування операцій, пов'язаних із формуванням та використанням резервів капіталу. У зв'язку з тим, що вітчизняним законодавством не передбачені уніфіковані форми первинної документації для обліку резервів капіталу, реєстрація подібних операцій може відбуватися шляхом самостійної розробки кошторисів або бюджетів витрат та реєстрів бухгалтерського обліку за видами резервів капіталу для отримання доречної та своєчасної інформації про систему резервів капіталу для прийняття управлінських рішень  |
| незалежність   | відсутність взаємозв'язку між резервами капіталу, які формуються підприємством, тобто, по-перше, формування резерву сумнівних боргів не передбачає одночасного формування резервного капіталу або резервів майбутніх витрат і платежів; по-друге, для кожного резерву Планом рахунків передбачено окремий рахунок   |
| обов'язковість | обов'язкове формування резервів капіталу, що підтверджено листом Міністерства фінансів України від 21.12.2005р "Про облікову політику", згідно з яким в наказі про облікову політику одним з основних пунктів має бути зазначено перелік створюваних резервів майбутніх витрат і платежів, метод нарахування резерву сумнівних боргів, використання бухгалтерського та податкового (або тільки податкового) підходу при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток. Щодо резервного капіталу, то регламентування його створення зазначено у ст.87 Господарського кодексу |
| варіативність  | вибір закріплених законодавством методів нарахування відповідних резервів капіталу. Якщо керівництво суб'єкта господарювання приймає рішення про створення резервів, які не регламентовані нормативними документами, але можуть створюватись на розсуд підприємства, то в наказі про облікову політику повинна бути відображена методика формування цих резервів  |

Однією з важливих проблем на сучасному етапі є проведення системних досліджень з бухгалтерського обліку, важливість яких обумовлюється не лише відсутністю глибоких теоретичних розробок з удосконалення існуючої моделі бухгалтерського обліку, але й практичних рекомендацій для підприємств щодо вдосконалення окре-

мих складників обліку, поглиблення теоретичної та практичної підготовки бухгалтерів, підвищення їх кваліфікації. У галузі методології науки одним з найбільш вагомих результатів, що були отримані у другій половині 70-х років, є застосування системного підходу при дослідженні такого складного об'єкту, як бухгалтерський облік [2].

працях зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як В. Ф. Палій та Я. В. Соколов [3], М. Г. Чумаченко [4], В. В. Сопко [5], але проблемі використання системного підходу для обліку резервів капіталу увага не приділялася взагалі. Необхідність використання системного підходу, а також його належний та обґрунтований вибір під час удосконалення

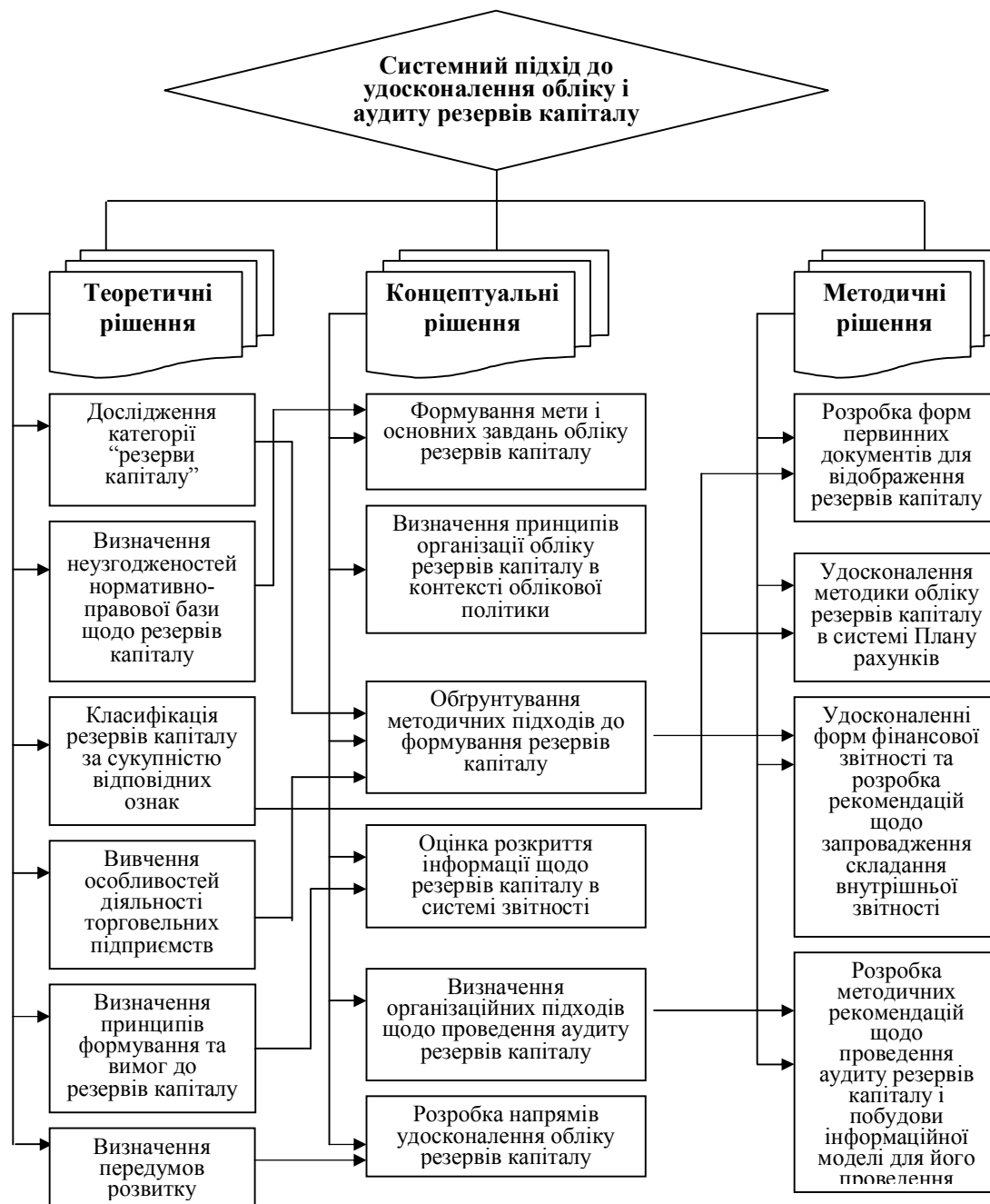


Рис. 1. Системний підхід до розв'язання проблеми обліку і аудиту резервів капіталу

Системний підхід та загальна теорія систем сьогодні виступають як єдина методологія наукового дослідження, але історично системний підхід передував теорії систем. Неодноразово поставало питання про застосування системного підходу та аналізу у сфері суспільних наук. Проте в цьому напрямі нічого не було зроблено. Дослідження показали, що проблема використання системного підходу в бухгалтерському обліку розглядалися в

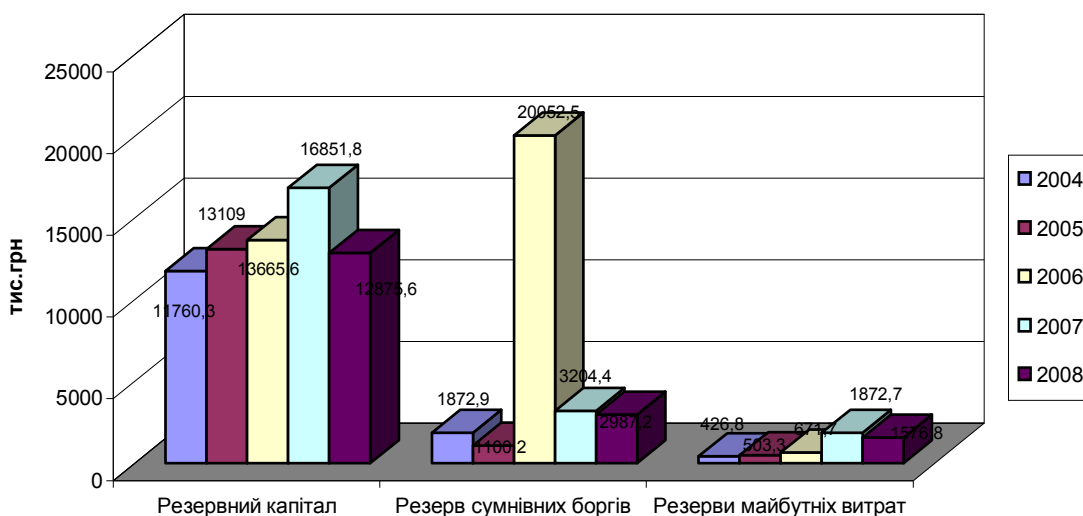
обліку резервів капіталу впливає на цілеспрямованість та ефективність прийняття конкретних теоретичних, методичних і концептуальних рішень, що є передумовою розробки практичних рекомендацій у системі управління формуванням резервів капіталу. На нашу думку, три групи рішень можуть скласти зміст системного підходу щодо удосконалення бухгалтерського обліку резервів капіталу – теоретичні, концептуальні, методичні. Зміст піхло-



ду, що наведений на рис. 1, полягає у тому, що на теоретичному рівні необхідно з'ясувати склад резервів капіталу, виявити проблемні аспекти, визначити шляхи удосконалення, від яких залежить можливість розвитку; на концептуальному – визначити мету, принципи, підходи, відповідно до яких повинна створюватися, функціонувати й оцінюватися система обліку резервів капіталу; на методичному – реалізувати концептуальні рішення шляхом здійснення розробок, які дозволяють їх використовувати в практичній діяльності торговельних підприємств.

Визначення передумов розвитку обліку і аудиту резервів капіталу полягає у виявленні фак-

на підприємствах України ми дійшли висновку, що торговельні підприємства не займають ліdersьких позицій щодо обсягу створюваних резервів капіталу, але не належать до таких, які не створюють резервів капіталу взагалі. Нами було проведено аналітичний огляд окремих показників фінансової звітності 40 торговельних підприємств Полтавської області, які формують резерви капіталу, на предмет створення та використання у фінансово-господарській діяльності резервів капіталу, серед яких у вигляді ЗАТ та ВАТ – 20. На нашу думку, динаміку створюваних резервів капіталу на торговельних підприємствах Полтавської області поцільно зобразити графічно (рис. 2).



**Рис. 2. Динаміка створюваних резервів капіталу на торговельних підприємствах Полтавської області за 2004-2008 рр.**

торів, які впливають на формування резервів капіталу на торговельних підприємствах; розгляді порядку відображення резервів капіталу на рахунках бухгалтерського обліку та розкритті інформації щодо них в системі звітності; обґрунтуванні організаційних та методичних підходів щодо проведення аудиту. Як і кожен об'єкт бухгалтерського обліку, резерви капіталу мають своїх користувачів, яких можна поділити на внутрішніх та зовнішніх. Користувачами інформації про резерви капіталу є юридичні та фізичні особи, які потребують повної, правдивої та неупередженої інформації про стан резервної системи підприємства для прийняття управлінських рішень.

Основними інформаційними потребами користувачів насамперед є отримання інформації про види резервів капіталу, які формує підприємство, їх величину, динаміку, реальну величину фінансового результату. Ці дані не становлять комерційної таємниці і користувачі можуть їх отримати при вивченні фінансової звітності суб'єкту господарювання. Для кожної галузі економіки властиві свої характерні особливості, які впливають на порядок формування та види створюваних резервів капіталу. Після проведеного аналізу стану резервування

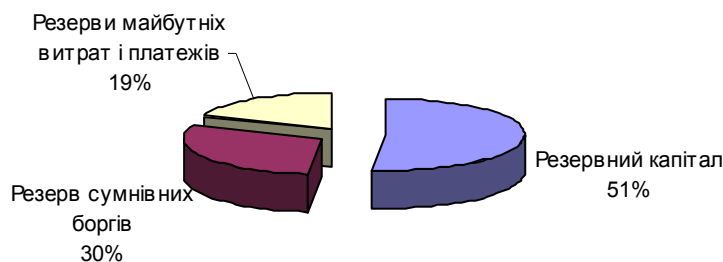
Варто зазначити, що резерви на додаткове пенсійне забезпечення, резерви на реструктуризацію та резерви щодо обтяжливих контрактів на досліджуваних підприємствах не створюються. Доцільно зобразити співвідношення видів резервів капіталу, що формуються торговельними підприємствами Полтавської області у вигляді ЗАТ та ВАТ (рис. 3).

Враховуючи розглянуті суперечності у законодавчій базі, які ускладнюють процес формування, використання та відображення у звітності резервів капіталу, в процесі дослідження виявлено та проаналізовано зовнішні та внутрішні фактори, які спричинили такий стан розвитку системи резервів на торговельних підприємствах.

До зовнішніх факторів ми відносимо: недосконалість нормативно - законодавчої бази щодо резервів капіталу, розбіжності між вимогами бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо формування резервів капіталу, відсутність методичних рекомендацій щодо створення деяких видів резервів капіталу, відсутність можливості використання комп'ютерних інформаційних систем при формуванні резервів капіталу, відсутність уніфікованих форм первинної документації щодо обліку резервів капіталу, бажання уникнути розбіж-

ностей між бухгалтерським та податковим обліком резервів капіталу.

ційних та методичних підходів до аудиторської перевірки резервів капіталу, оскільки потребує від



**Рис. 3. Співвідношення видів резервів капіталу, що формуються торговельними підприємствами Полтавської області у вигляді ЗАТ та ВАТ станом на 2008 р.**

До внутрішніх факторів ми відносимо: збільшення трудомісткості облікових процедур, некомпетентність працівників бухгалтерії, негативне ставлення апарату управління щодо створення резервів капіталу (керівництво вважає цей процес поверненням до планової економіки), дефіцит часу та відсутність матеріального заохочення працівників бухгалтерії для самостійної розробки первинних документів для обліку резервів капіталу.

Проблема впливу факторів на стан розвитку системи резервів на підприємствах України розглядалися в дисертаційних роботах М.О.Козлової [1] та В.С.Терещенко [6], які до зовнішніх факторів відносили законодавчо закріплену можливість, а не обов'язок формування резервів. Ми не погоджуємося з такою думкою, оскільки нами відповідно до викладеного матеріалу було доведено обов'язковість формування резервів капіталу.

Сучасний етап розвитку економіки у світі та в Україні, зокрема, характеризується значними змінами та перетвореннями в економічних процесах господарської діяльності, актуалізацією управлінських та контрольних функцій. Усе більшого значення набуває аудит як форма незалежного контролю звітності та діяльності суб'єктів господарювання. Аудит сприяє удосконаленню та підвищенню ефективності управління підприємствами (організаціями, установами) та досягненню ними оптимальних фінансових результатів. У нашій країні з впровадженням аудиту змінилися підходи до розуміння і здійснення фінансового контролю загалом, з'явилися нові елементи його методології і організації, ставлення і довіра суспільства до результатів перевірки. Незважаючи на значний прогрес у здійсненні незалежних аудиторських перевірок, в Україні залишається дуже велике коло проблем у сфері методології і організації аудиту, які потребують ґрунтового наукового дослідження.

У ринкових умовах господарювання зростає довіра до підприємств, звітність яких підтверджена незалежними аудиторами. Якщо аудит фінансової звітності в достатньому обсязі висвітлено і в науковій, і в навчальній літературі, то аудиту резервів капіталу увага взагалі не була приділена. На сьогодні залишається проблемою розгляд організа-

аудитора знання безлічі нормативно - правових актів для його проведення, розробки робочих документів для проведенні аудиторських процедур та збору аудиторських доказів, узагальнення матеріалів перевірки та підготовки аудиторського висновку та звіту, дотримання вимог П(С)БО та Міжнародних стандартів аудиту.

### 5. Висновки

Проведене дослідження підтверджує, що використання відповідних принципів при формуванні резервів капіталу дозволяє отримувати користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про їх стан, динаміку та види. Створення резервів капіталу дозволяє достовірно та реально оцінити фінансову стійкість підприємства. Подальше дослідження резервів капіталу як об'єкт бухгалтерського обліку буде спрямоване на вирішення низки методичних проблем, а саме:

- опрацювання питань методики формування резервів капіталу в обліку;
- удосконалення обліку резервів капіталу через систему рахунків бухгалтерського обліку шляхом введення додаткових субрахунків до рахунків резервів капіталу;
- розробка форм первинних документів для розрахунку резервів капіталу;
- удосконалення існуючих форм фінансової звітності та розробка внутрішньої звітності з метою надання повної, правдивої та неупередженої інформації про резерви капіталу і внутрішнім, і зовнішнім користувачам;
- розробка організаційних та методичних підходів щодо проведення аудиторської перевірки резервів капіталу на різних її етапах.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Козлова М. О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / М. О. Козлова. – Житомир, 2006. – 20 с.

2. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Университетская книга, 1999. – 423 с.

3. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981.

4. Чумаченко Н. Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971.

5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємстві / В. В. Сопко. – К. : Техніка, 1995.

6. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. С. Терещенко. – Київ, 2008. – 20 с.

УДК 657.375:69

Орлова В. К.

## ОБЛІК І ОЦІНКА НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ПРИ ВИКОНАННІ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

*Анотація.* Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” передбачено, враховуючи особливості будівельної галузі, відобразити доходи за будівельними контрактами двічі: традиційно на рахунках доходів і дебіторської заборгованості і одночасно на субрахунках 238 і 239. Цей аспект науковці і бухгалтери - практики оцінюють не однозначно. У статті запропоновано порядок обліку виконання будівельних контрактів без використання названих субрахунків при збереженні ідеї Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18.

*Ключові слова:* незавершене виробництво, будівельний контракт, доходи, витрати

Orlova V.

## ACCOUNTING AND EVALUATION WORK IN PROGRESS DURING CONSTRUCTION CONTRACT

*Summary.* The Accountancy Provision (Standard) 18 of “Construction Contracts” sets aside the income depiction on construction contracts two times: traditionally on the accounts of income and debit receivables and at the control accounts 238 and 239 simultaneously. This action both the scientist and practicing accountants do not single-value estimate. The article gives the construction contracts accountant treatment without using the abovementioned control accounts under the condition of keeping the Accountancy Provision (Standard) 18 idea.

*Keywords:* work in progress, construction contact, profits, expenses.

### 1. Вступ

Призначення положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затвердженого наказом Міністерства України від 28.04.01р. №205 і зареєстрованого в Міністерстві України 21.05.01р. №433/5624 зі змінами (надалі П(С)БО 18), визнати методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов’язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності. При цьому в П(С)БО 18 з’явилися незвичні для бухгалтера терміни: валова заборгованість замовників і валова заборгованість замовникам за будівельними контрактами.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Більшість бухгалтерів будівельних компаній не розуміють зміст цієї частини П(С)БО, тому вимоги стандарту не виконуються на практиці, незважаючи на те, що багато вчених бухгалтерів не обійшли своєю увагою цей стандарт, зокрема: І. Чалий, В. Костюченко, С. Голова, З. Задорожний, Р. Назарбаєва, А. Ринза, О. Кононенко, Т. Мамай, Н. Дзюба, Н. Белова, Г. Оніщенко, В. Пархоменко, Я. Крупко та інші досить всебічно розглянули цю проблему. Але питання, пов’язані з обліком будівельних контрактів, залишилися до цього часу не вирішеними. Це стосується оцінки і відображення в обліку незавершеного будівництва, порядку визна-

чення валових заборгованостей на підставі рахунків бухгалтерського обліку та інші.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є запропонувати порядок обліку виконання будівельних контрактів без використання вказаних субрахунків при збереженні ідеї Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18.

### 4. Виклад основного матеріалу

Довготривалий господарський цикл, індивідуальність «готової продукції», яка залишається для «вживання» на місці виробництва, мобільність

контрактах» і кредиту субрахунку 239 «Проміжні рахунки». З допомогою цих субрахунків в бухгалтерському обліку, а точніше в балансі визначається величина незавершеного виробництва (валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом) або інші поточні зобов'язання (валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом). У додатку до П(с)БО 18 наведено приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом. Цей приклад вико-

Таблиця 1

Дані щодо виконання будівельного контракту (тис. грн.)

| Показники                          | Періоди виконання |      |      | Разом |
|------------------------------------|-------------------|------|------|-------|
|                                    | 1-ий              | 2-ий | 3-ій |       |
| А                                  | 1                 | 2    | 3    | 4     |
| Фактичні витрати                   | 140               | 450  | 110  | 700   |
| Визнані доходи (без ПДВ)           | 160               | 514  | 126  | 800   |
| Подані замовнику рахунки (без ПДВ) | 150               | 600  | 50   | 800   |

виробництва, персоніфікація споживача «готової продукції» та багато інших аспектів відрізняють будівництво від інших галузей. Це, безумовно, впливає на схему бухгалтерського обліку в цій галузі. П(с)БО 18 «Будівельні контракти» визначило методичні засади формування підрядниками в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів. Але, щоб краще розуміти цей стандарт, треба вникнути в особливості, які характерні для будівельних контрактів і є причиною появи в цьому стандарті таких термінів, як валова заборгованість замовників і валова заборгованість замовникам за будівельним контрактом. Оскільки будівельні контракти, як правило, виконуються більше року, а іноді і декілька років, а звітні періоди менші за часом, причому в кожному звітному періоді треба визнавати доходи, витрати, борги, незавершене виробництво, тому їх визначення відбувається за особливими правилами, які наведені в П(с)БО 18. Причому, слід зауважити, що згідно з п.18 П(с)БО 18 сума доходу і витрат за будівельним контрактом відображається відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 року № 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за №893/4186 (надалі Інструкція 291), тобто при відображенні в бухгалтерському обліку будівельних компаній доходів і витрат застосовується загальне правило. Особливість будівельної діяльності врахована П(с)БО 18 шляхом введення паралельного відображення доходу за будівельними контрактами без суми непрямих податків за дебетом субрахунку 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних

ривок» в цій статті для ілюстрації доказів міркувань, які наводяться автором. З метою розуміння читачами питань, які розглядаються в цій статті, наведемо умови прикладу (таблиця 1).

З наведеної в табл. 1 інформації незвичним є те, що сума визначеного доходу не співпадає з поданими замовнику рахунками. Як правило, доходи і дебіторська заборгованість визнаються одночасно, що відображається в бухгалтерському обліку проводкою: Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» Кредит рахунка 70 «Доходи від реалізації». При виконанні будівельних контрактів сума визначеного доходу (методи визнання доходів в статті не розглядаються) може відрізнятися від суми, поданої для оплати замовнику. Виникає питання: чому так може бути? Для виставлення рахунків до сплати замовнику повинна бути підстава. Чому такою підставою не може бути визнаний дохід незалежно від способу його визнання. Але це питання також виходить за межі статті. Сконцентруємо увагу на наслідках виконання вимог П(с)БО 18 в частині використання субрахунків 238 і 239. У табл. 2 наведено відображення в обліку господарських операцій з виконання будівельного контракту згідно з умовами табл. 1 в двох варіантах: за умови, що дохід і дебіторська заборгованість визнаються одночасно, тобто без виконання вимог П(с)БО 18, і з врахуванням вимог П(с)БО 18, тобто з використанням субрахунків 238 і 239.

З табл. 2 видно, що сума поданих замовнику рахунків (проміжні рахунки) в бухгалтерському обліку не відображається, вона використовується для уточнення боргу по рахунку 36, як наслідок, або валова заборгованість в замовників (незавершеного виробництва), або валова заборгованість замовникам (інші поточні зобов'язання).

Таблиця 2

## Відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту

| Зміст господарської операції                          | Кореспонденція рахунків    |                   | Періоди            |      |                    | Разом |
|---|----------------------------|-------------------|--------------------|------|--------------------|-------|
|   | Дт                         | Кт                | 1-ий               | 2-ий | 3-ій               |       |
| I. Без врахування вимог П(с)БО 18                     |                            |                   |                    |      |                    |       |
| 1. Фактичні витрати                                   | 23                         | 20, 66, 65, 13... | 140                | 450  | 110                | 700   |
| 2. Визнані доходи без ПДВ                             | 36                         | 70                | 160                | 514  | 126                | 800   |
| 3. Собівартість реалізації                            | 90                         | 23                | 140                | 450  | 110                | 700   |
| 4. Закриття рахунків                                  |                            |                   |                    |      |                    |       |
| - доходів   | 70                         | 79                | 160                | 514  | 126                | 800   |
| - витрат  | 79                         | 90                | 140                | 450  | 110                | 700   |
| - фінансових результатів                              | 79                         | 44                | 20                 | 64   | 16                 | 100   |
| II. З врахуванням вимог П(с)БО 18                     |                            |                   |                    |      |                    |       |
| 1. Фактичні витрати                                   | 23                         | 20, 66, 65, 13    | 140                | 450  | 110                | 700   |
| 2. Визнані доходи без ПДВ                             | 36                         | 70                | 160                | 514  | 126                | 800   |
| 3. Одночасно на визнані доходи                        | 238                        | 239               | 160                | 514  | 126                | 800   |
| 4. Собівартість реалізації                            | 90                         | 23                | 140                | 450  | 110                | 700   |
| 5. Проміжні рахунки без ПДВ                           | Не відображаються в обліку |                   | 150                | 600  | 50                 | 800   |
| 6. Коригування проміжних рахунків (рядок 5 – рядок 3) | 36                         | 239               | 10 способом сторно | 86   | 76 способом сторно |       |
| 7. Собівартість реалізації                            | 90                         | 23                | 140                | 450  | 110                | 700   |
| 8. Закриття рахунків                                  |                            |                   |                    |      |                    |       |
| - доходів   | 70                         | 79                | 160                | 514  | 126                | 800   |
| - витрат  | 79                         | 90                | 140                | 450  | 110                | 700   |
| - фінансових результатів                              | 79                         | 44                | 20                 | 64   | 16                 | 100   |

Таблиця 3

## Вплив вимог П(С)БО 18 на баланс (тис. грн.)

| Дата балансу (на кінець періоду нарастаючим підсумком) | Вимоги П(с)БО 18                  |  |  |  |
|--|-----------------------------------|--|--|--|
|  | Не враховані                      |  | Враховані  |  |
|  | Актив                             | Пасив  | Актив  | Пасив  |
| А  | 1                                 | 2  | 3  | 4  |
| першого періоду  | Дебіторська заборгованість – 160; | Прибуток – 20<br>Поточні зобов'язання (рах. 63, 66 та інші) - 140  | Дебіторська заборгованість – 150<br>Незавершене виробництво - 10 | Прибуток – 20<br>Поточні зобов'язання (рах. 63, 66 та інші) - 140  |
| Всього   | 160                               | 160  | 160  | 160  |
| другого періоду  | Дебіторська заборгованість - 674  | Прибуток – 84<br>Поточні зобов'язання (рах. 63, 65 та інші) - 590  | Дебіторська заборгованість 750                                   | Прибуток – 84<br>Поточні зобов'язання (рах. 63, 66 та інші) – 590<br>Інші поточні зобов'язання (рах. 239) - 76 |
| Всього   | 674                               | 674  | 750  | 750  |
| третього періоду                                       | Дебіторська заборгованість - 800  | Прибуток – 100<br>Поточні зобов'язання (рах. 63, 66 та інші) - 700 | Дебіторська заборгованість – 800                                 | Прибуток – 100<br>Поточні зобов'язання (рах. 63, 66 та інші) - 700   |
| Всього   | 800                               | 800  | 800  | 800  |

**Відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту за Дональдом І. Кізо**

| Зміст господарської операції                | Кореспонденція рахунків          |                                   | Періоди |      |     | Разом |
|---|----------------------------------|-----------------------------------|---------|------|-----|-------|
|   | Дт                               | Кт                                | 1-ий    | 2-ий | 3-й |       |
| А   | 1                                | 2                                 | 3       | 4    | 5   | 6     |
| 1. Фактичні витрати                         | незавершене будівництво          | Різні                             | 140     | 450  | 110 | 700   |
| 2. Визнання доходу без ПДВ                  | витрати на будівництво           | доходи від будівельного контракту | 160     | 514  | 126 | 800   |
| а) на собівартість                          |                                  |                                   | 140     | 450  | 110 | 700   |
| б) на суму прибутку                         | незавершене будівництво          | доходи від будівельного контракту | 20      | 64   | 16  | 100   |
| 3. Проміжні рахун – ки без ПДВ              | рахунки до отримання             | виставлені рахунки                | 150     | 600  | 50  | 800   |
| 4. Отримані гроші за виставленими рахунками | Грошові кошти                    | Рахунки до отримання              | 150     | 600  | 50  | 800   |
| 5. Закриття рахунків                        | Дохід від будівельного контракту | Фінансовий результат              | 160     | 514  | 126 | 900   |
| а) доходів                                  |                                  |                                   |         |      |     |       |
| б) витрат                                   |                                  |                                   |         |      |     |       |
| в) фінансових результатів                   | Фінансовий результат             | Прибутки                          | 20      | 64   | 16  | 100   |

У табл. 3 наведені баланси підрядника на кінець кожного з трьох зазначених у прикладі періодів в умовах, коли вимоги П(С)БО 18 не враховуються і коли враховуються. Слід звернути увагу на те, що в балансах наведені наслідки тільки тих операцій, які зазначені в прикладі, тобто в умовах, що сплата за виконані роботи не надійшла, тому, за все, що витратили в процесі будівництва (матеріали, зарплату і т.д.), підприємство має заборгованість (рахунок 63, 66, 65, 13 та інші), а дохід взятий без ПДВ.

З табл. 3 видно, що в першому періоді підсумок балансу в двох варіантах однаковий, але в активі балансу інформація подана по-різному: традиційно – 160 тис. грн. показаний борг замовника, тому що в такій сумі визнані доходи і дебіторська заборгованість, але якщо врахувати вимоги П(С)БО 18 (стовпчик 3), то ця сума наведена у вигляді двох : 150 тис. грн. – на цю суму виписані проміжні рахунки, а інша – 10 тис. грн. – це показано як незавершене будівництво. Тут, на наш погляд, виникають два питання. По-перше, чому дохід і дебіторська заборгованість визнані в різних сумах? По-друге, чому вартість незавершеного виробництва наводиться разом з прибутком, тобто не за собівартістю, а за ціною реалізації, що не відповідає вимогам П(С)БО 9 “Запаси”? Про це дуже добре написано в [2, с. 313].

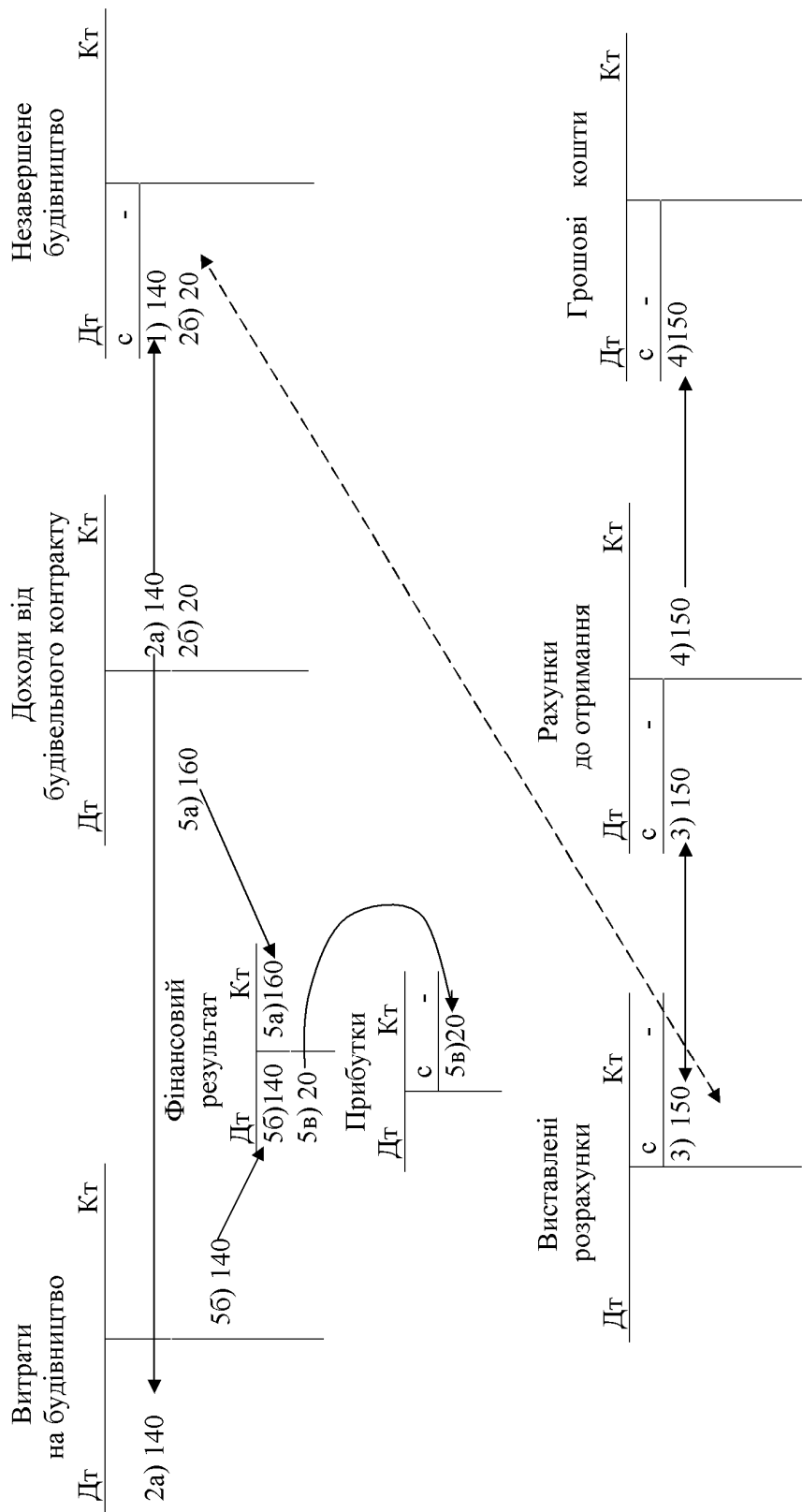
У другому періоді підсумок балансу, в якому не враховані вимоги П(С)БО 18, на 76 тис.

менше, ніж балансу, де ці вимоги враховані. Це відбулося тому, що сума проміжних рахунків більше, ніж сума визнаних доходів. Як наслідок у підрядника з'явилася сума іншої кредиторської заборгованості замовнику, який про це не знає. А як же в цьому випадку при інвентаризації кредиторської заборгованості підтвердити стан розрахунків? Виникає питання: що треба відобразити в балансі – суму реально виконаних робіт згідно з підписаним замовником акту або розрахункову суму? Згідно з П(С)БО 18 треба відобразити і перше і друге. Але інформація, наведена в балансі, в цих умовах може бути не достовірною.

Наведений в табл. 3 порядок обліку господарських операцій під час виконання будівельних контрактів з врахуванням вимог П(с)БО 18 можна подати в іншому вигляді. Так, автор одного з найпопулярніших підручників з бухгалтерського обліку в США Дональд І. Кізо [4] наводить дещо інший порядок обліку зазначених господарських операцій, не порушуючи ідею, викладену в П(с)БО 18. (табл. 4).

Рахунки “Незавершеного будівництва” і “Виставлені рахунки” закриваються взаємно тільки після завершення будівництва, а протягом будівництва вони використовуються для визначення валових заборгованостей замовника (якщо різниця між рахунком “Незавершене будівництво” і рахунком “Виставлені рахунки” позитивна) або замовнику (якщо вказана різниця від’ємна).

Для наочності описаний облік відобразимо у вигляді схеми (рис. 1).



← - співставлення для визначення валової заборгованості

Рис. 1 Бухгалтерський облік під час виконання будівельного контракту в першому періоді

## Запропонована схема обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту

| Зміст господарської операції              | Кореспонденція рахунків |                | Періоди |      |      | Разом |
|---|-------------------------|----------------|---------|------|------|-------|
|   | Дт                      | Кт             | 1-ий    | 2-ий | 3-ій |       |
| А   | 1                       | 2              | 3       | 4    | 5    | 6     |
| 1. Фактичні витрати                       | 23                      | 20, 66, 65, 13 | 140     | 450  | 110  | 700   |
| 2. Визнання доходу без ПДВ                |                         |                |         |      |      |       |
| а) на собівартість                        | 90                      | 70             | 140     | 450  | 110  | 700   |
| б) на суму прибутку                       | 23                      | 70             | 20      | 64   | 16   | 100   |
| 3. Проміжні рахунки без ПДВ               | 36                      | 23             | 150     | 600  | 50   | 800   |
| 4. Отримані гроші по виставленим рахункам | 31                      | 36             | 150     | 600  | 50   | 800   |
| 5. Закриття рахунків                      |                         |                |         |      |      |       |
| а) доходів                                | 70                      | 79             | 160     | 514  | 126  | 800   |
| б) витрат                                 | 79                      | 90             | 140     | 450  | 110  | 700   |
| в) фінансових результатів                 | 79                      | 44             | 20      | 64   | 16   | 100   |

Як видно з рис. 1, рахунки “Витрати на будівництво” і “Доходи від будівельного контракту” відповідають нашим рахункам 90 і 70, відповідно, тобто вони використовуються для визначення фінансового результату. Рахунок “Рахунки до отримання” аналогічний рахунку 36, рахунок “незавершене будівництво” аналогічний рахунку 23, рахунок “Виставлені рахунки” відповідає субрахунку 238, а аналога субрахунку 239 немає. На наш погляд, можна зберегти ідею обліку довгострокових контрактів без використання субрахунків 238 і 239 (табл. 5).

Після цих проводок незакритим залишається рахунок 23, який в цьому випадку має такий вигляд:

Таким чином, без субрахунків 238 і 239 можна вести облік, не порушуючи вимоги П(с)БО 18. При цьому замість рахунку 23, використаного в цьому випадку, доцільно ввести новий, який слід пропонувати для обліку незавершеного виробництва в будівництві, тому що його характеристика повинна бути інша, ніж надана рахунку 23 в Інструкції 291.

### 5. Висновки

1 Особливості визнання доходів в будівництві вимагають іншого обліку і визнання незавершеного виробництва в будівництві.

2. Аналіз національного і зарубіжного досвіду відображення в обліку господарських операцій під час виконання будівельних контрактів дозволив висунути пропозицію щодо вдосконаленню обліку будівельних контрактів, наведеного в П(с)БО 18.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01р. № 203, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.05.01р. № 433/5624 (зі змінами).

2. Чалий І. Будівельний облік для профі: секрети майстерності / І. Чалий. – Х. : Фактор, 2006. – 424 с.

3. Голов С. Ф. Фінансовий облік: підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко – К. : Лібра, 2005. – 976 с.

4. Дональд И. К. Финансовый учет. Промежуточный уровень в 2-х частях / Дональд И. Кизо, Джерри Ж. Вейгант, Терри Д. Уорфилд. / Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2008. – 1043 с.



## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ УНІФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Анотація.* Систематизовано теоретичні підходи щодо економічної суті гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку та запропоновано їх визначення. Розглянуто сучасний стан уніфікації бухгалтерського обліку на міжнародному та регіональному рівнях. Визначено основні напрями уніфікації бухгалтерського обліку в Україні і шляхи вирішення її проблемних питань.

**Ключові слова:** облік, гармонізація обліку, стандартизація обліку.

Ohrmovuch O.

## PROBLEM ASPECTS OF UNITIZATION OF RECORD-KEEPING

*Annotation.* The theoretical approaches to the economic essence of the accounting harmonization and standardization are systematized, theirs definitions are provided. The current state of accounting unification on the international and regional levels is considered. The main directions of accounting unification in Ukraine and the ways of fulfillment of its topical issues are defined.

**Keywords:** account, harmonization of account, standardization of account.

### 1. Вступ

Останнім часом у світовій науці та практиці актуальною стала проблема міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Це пов'язано з різноманітністю національних облікових систем, а також розвитком міжнародної інтеграції, поширенням міжнародних зв'язків між підприємствами різних країн світу у різних сферах господарювання.

Розвиток фінансових та інвестиційних міжнародних ринків, економічна інтеграція України до світової економіки спричинили перехід країни до реформування бухгалтерського обліку згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ). Цей процес нерозривно пов'язаний з вирішенням проблемних питань уніфікації вітчизняної облікової системи.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питанням уніфікації бухгалтерського обліку, а саме його гармонізації та стандартизації, їх значенню для розвитку бухгалтерського обліку в Україні присвячені праці вітчизняних учених, серед яких: Г. Веріги і А. Савро [1], О. І. Гадзевич і А. Т. Сафарова [2], С. Голов [3], О. М. Петрук [4; 5] та інші. Незважаючи на велику кількість наукових праць з означеної тематики, недостатньо уваги приділяється теоретичним і практичним питанням уніфікації вітчизняної облікової системи, що потребує більш детального дослідження та висвітлення.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є систематизація теоретичних підходів щодо економічної суті гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку з метою конкретизації визначення цих понять, аналіз сучасного стану та напрямів міжнародної, регіональної та національної уніфікації бухгалтерського обліку,

надання науково обґрунтованих рекомендацій щодо вирішення проблемних аспектів уніфікації вітчизняної облікової системи.

### 4. Виклад основного матеріалу

Для вирішення проблеми уніфікації (від лат. unus – один, facio – об'єднання, тобто зведення чого-небудь до єдиної форми) бухгалтерського обліку існує такий підхід, як гармонізація обліку, що здійснюється за допомогою його стандартизації.

Петрук О. М. розглядає гармонізацію бухгалтерського обліку як "...процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів" і вважає, що стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності [5, с. 43-44].

На думку Г. Веріги і А. Савро, гармонізація бухгалтерського обліку передбачає можливість трансформації одних правил фіксації в інші і "...висуває існуючі в сфері обліку проблеми на міжнародну арену, спрямовуючи процес обміну економічною інформацією так, щоб забезпечити для її користувачів можливість створення єдиного підходу до усунення означених труднощів", а при стандартизації встановлюється суворо обмежений набір варіантів можливої фіксації фактів господарського життя [1, с. 20-21].

Гадзевич О. І. і Сафарова А. Т. розглядають гармонізацію обліку як узгодження вимог до ведення бухгалтерського обліку в країнах світу, а стандартизацію – встановлення єдиних показників, за якими можна було б зіставити дані бухгалтерського обліку різних країн [2, с. 68]. Російські вчені вважають, що гармонізація бухгалтерського обліку передбачає існування в кожній країні своєї національної системи обліку, яка ґрунтується на

міжнародних стандартах фінансової звітності, а стандартизація обліку спрямована на розробку уніфікованого набору стандартів, що можуть застосовуватися до будь-якої ситуації у будь-якій країні [6, с. 27].

Таким чином, гармонізація бухгалтерського обліку – це узгодження критеріїв визначення статей фінансових звітів (методів, принципів і процедур, пов'язаних із складанням і поданням фінансової звітності) з метою усунення відмінностей у порядку складання фінансової звітності підприємствами різних країн і забезпечення порівняння даних бухгалтерського обліку та подання зовнішнім користувачам якісної, вичерпної, достовірної, зрозумілої, зіставної інформації, що необхідна для прийняття управлінських рішень в умовах розвитку міжнародних економічних зв'язків.

Стандартизація бухгалтерського обліку – це сукупність облікових стандартів, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, з метою уніфікації бухгалтерського обліку в межах однієї країни, групи країн або на міжнародному рівні.

Гармонізацію і, відповідно, стандартизацію можна поділити на такі види:

- міжнародна гармонізація і стандартизація, що здійснюються на міжнародному рівні шляхом застосування єдиних принципів, методів і процедур в багатьох країнах світу;

- регіональна гармонізація і стандартизація, що здійснюються на відповідних регіональних рівнях шляхом застосування єдиних облікових принципів, методів і процедур у певних групах країн певного географічного або економічного простору;

- національна гармонізація і стандартизація, що здійснюються в межах однієї країни.

Деякі вчені стверджують, що поряд із розвитком міжнародної гармонізації і стандартизації фінансової звітності паралельно слід вести роботу щодо гармонізації обліку і звітності в країнах, де розвиваються регіональні інтеграційні процеси і які близькі територіально, історично, традиційно економічно взаємопов'язані [7, с. 10].

До регіональних угруповань можна віднести Європейський Союз (ЄС), Американську зону вільної торгівлі (НАФТА), країни Азійсько-Тихоокеанського регіону, які створили Азійсько-Тихоокеанську економічну раду (АТЕР), та інші.

Проте, незважаючи на розвиток регіональної гармонізації бухгалтерського обліку, на переваги та недоліки застосування МСФЗ, в сучасних умовах господарювання, розширення міжнародних економічних зв'язків найбільше розповсюдження отримала гармонізація обліку на міжнародному рівні, оскільки більшість країн світу вже прийняли міжнародні стандарти чи мають намір їх прийняти, планують здійснити поступове зближення національних і міжнародних стандартів або вже розпочали це робити.

Так, наприклад, Рада з МСФЗ та Рада із стандартів фінансового обліку США проводять спільну роботу щодо зближення та зменшення відмінностей

між МСФЗ і US GAAP. Країни Азійсько-Тихоокеанського регіону також роблять кроки щодо впровадження МСФЗ. У країнах Європейського Союзу (далі – ЄС) гармонізація бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою Директив Ради ЄС, за якими країнам-членам ЄС надається право вимагати або дозволяти лістинговим або нелістинговим компаніям складати консолідовану (річну) звітність за МСФЗ.

Крім міжнародної та регіональної уніфікації бухгалтерського обліку, існує уніфікація облікової системи на національному рівні.

Уніфікація бухгалтерського обліку в Україні – це уніфікація облікових принципів і методів відповідно до міжнародних стандартів, що здійснюється в межах єдиної методологічної основи в умовах регламентації бухгалтерського обліку нормативно-правовими актами та у формі стандартизації, уніфікації бухгалтерських документів, уніфікації реєстрів бухгалтерського обліку, уніфікації плану рахунків, уніфікації фінансової звітності.

Стандартизація бухгалтерського обліку в Україні передбачає застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що не суперечать міжнародним стандартам. Серед вітчизняних вчених в останній час практично не виникає суперечок щодо впровадження в країні міжнародних облікових стандартів. Проте є різні погляди на напрями здійснення цього процесу: повна відповідність міжнародним стандартам або реформування обліку шляхом поступового впровадження міжнародних стандартів з урахуванням національних соціально-економічних, політичних, правових чинників, а також із збереженням національних та історичних традицій.

Під уніфікацією бухгалтерських документів розуміють розробку єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій. Оскільки бухгалтерський документ є юридичним доказом відображення в обліку господарської операції, необхідність здійснення уніфікації облікових документів не викликає сумнівів і є необхідною умовою ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до статті 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Порядок ведення та заповнення реєстрів бухгалтерського обліку регламентується методичними рекомендаціями щодо застосування облікових реєстрів, але вони не є загальнообов'язковими нормативно-правовими актами і носять рекомендаційний характер. Тому облікові реєстри не можна розглядати як уніфіковану систему збору, відображення, накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

В основу облікових реєстрів покладено План рахунків бухгалтерського обліку, який в Україні є уніфікованим. Незважаючи на те, що міжнародними стандартами фінансової звітності не пе-

редбачена типова (єдина) структура плану рахунків, в Україні затверджено єдиний план рахунків з урахуванням національних та історичних традицій у порядку ведення бухгалтерського обліку. Тому в умовах переходу України на міжнародні стандарти виникає питання – чи потрібен уніфікований план рахунків?

У світі існують два основних підходи до побудови плану рахунків:

- двоколовий, за яким виокремлюються рахунки для цілей фінансового та управлінського обліку. За таким принципом побудовано плани рахунків багатьох країн, в тому числі в більшості країн-членів ЄС, в яких переважно прийнято єдиний загальнонаціональний план рахунків;

- одноколовий (інтегрований), за яким існує одна система рахунків, а саме рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку. За таким принципом побудовано плани рахунків країн англосаксонської групи. Проте в цих країнах єдиний загальнонаціональний план рахунків відсутній і підприємства самостійно формують його відповідно до внутрішніх потреб управління.

План рахунків в Україні побудовано за одноколовим (інтегрованим) принципом, однак на відміну від інших країн, де застосовується цей принцип у побудові плану рахунків, він є уніфікованим, тобто формує єдину систему рахунків вітчизняного бухгалтерського обліку. Голов С. вважає, що це не дає можливість "...вести поточний бухгалтерський облік з урахуванням специфічних потреб управління, зокрема на основі міжфункціонального зв'язку зі стратегією підприємства" [3, с. 6].

Реформою вітчизняної облікової системи було передбачено надання підприємствам можливостей вибору методів управлінського обліку, але як стверджують вчені "...реалізація цих можливостей потребує розв'язання цілої низки проблем, основним з яких є відсутність: чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів, рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України, спеціалістів-практиків на вітчизняних підприємствах, здатних організувати систему управлінського обліку" [8, с. 15-16].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку вітчизняні підприємства використовують рахунок 23 "Виробництво" для ведення аналітичного обліку за видами продукції, що виробляється. А на великих підприємствах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. Крім того, існують методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у різних галузях економіки (промисловість, будівництво, сільське господарство тощо). Ці методичні рекомендації, а також План рахунків та Інструкція про його застосування в частині витрат затверджені відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які чітко регламентують порядок групування витрат підприємства.

Тому вирішити проблему впровадження управлінського обліку на підприємствах України та

внесення рахунків для цілей управлінського обліку до існуючої системи рахунків та їхнє подальше використання підприємствами можна за допомогою вивчення досвіду інших країн, де план рахунків є жорстко регламентованим. Наприклад, у Франції національний план рахунків має дворівневу систему, в якому рахунки поділяються на рахунки фінансового та управлінського обліку, і розкриває методологічні та організаційні напрями функціонування управлінського обліку.

Отже, план рахунків в Україні має містити і рахунки фінансового обліку, і рахунки управлінського обліку та регламентувати організаційно-методологічні аспекти управлінського обліку. У той же час систему рахунків потрібно залишити уніфікованою, оскільки вона потрібна не для централізованого управління економікою, що було характерним для існування єдиної форми власності за радянських часів, а для забезпечення:

- внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, потрібної для прийняття оптимальних управлінських рішень, які мають ґрунтуватися на точних економічних показниках внаслідок проведення аналізу господарської діяльності підприємства, що допоможе виявляти недоліки і невикористані резерви, підвищувати ефективність діяльності підприємства;

- складання форм фінансової звітності, які використовуються в системі національних рахунків для визначення макроекономічних показників з метою відображення комплексності розвитку і працездатності організації економіки країни загалом і в окремих її регіонах;

- порівняння і узагальнення облікової інформації.

В Україні форми фінансової звітності розроблені і затверджені відповідно до вимог міжнародних стандартів і є також, як і план рахунків, уніфікованими на відміну від міжнародних стандартів, які носять рекомендаційний характер. Форми фінансової звітності, що затверджені 4-ою директивою ЄС, є стандартними, але підприємства країн-членів ЄС використовують їх як основу для складання звітності, не дотримуючись встановлених форм.

Тому погляди вітчизняних вчених на проблему уніфікації фінансової звітності розділилися. Деякі вчені виступають проти уніфікації форм фінансової звітності. Так, наприклад, С. Голов стверджує, що уніфікація фінансової звітності означає превалювання форми над суттю, що суперечить принципу превалювання суті над формою, а наслідками уніфікації є постійне зростання кількості вписуваних рядків у формах звітності, додаткові витрати підприємств на розкриття інформації за міжнародними стандартами, неможливість відображення галузевої специфіки діяльності підприємств [3, с. 3]. Г. Веріга і А. Савро також наполягають на тому, що фінансова звітність, яка складена на основі П(С)БО 18 "Будівельні контракти", П(С)БО 30 "Біологічні активи", П(С)БО 33 "Витрати на розвідку корисних копалин", не забезпечує належної прозорості, незважаючи на те, що ці стандарти

розроблені на основі міжнародних стандартів, які розкривають методику обліку в різних галузях економіки. Це пов'язано з тим, що українські підприємства різних галузей складають уніфіковані форми фінансової звітності [1, с. 23-24]. Проте, на погляд Петрука О.М. „гармонізації бухгалтерського обліку на національному рівні можна досягнути тільки узгодженням національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке уніфікує його методологію [5, с.48]. Він вважає, що в Україні необхідно приймати інструкції за існуючими стандартами, які однозначно визначають окремі методики і мінімізують їх варіанти, з подальшим суворим контролем їх виконання. Це означає, що правове регулювання бухгалтерського обліку повинно відбуватися у формі нормативних актів, що мають переважно імперативний характер за активної участі держави [4, с. 14].

Дійсно, на сьогодні в Україні немає передумов для відмови від уніфікації бухгалтерського обліку, а саме уніфікації плану рахунків і форм фінансової звітності. Це пов'язано з особливостями економічного розвитку, соціальними, політичними, правовими та іншими чинниками, характерними для нашої країни, національними традиціями, що були набуті в теорії й практиці обліку в попередні роки, невідповідностями норм податкового та бухгалтерського законодавства, відсутністю рекомендацій щодо ведення управлінського обліку, недостатнім рівнем професійної підготовки. Крім того, уніфікована фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств, і потрібна для узагальнення показників різних галузей економіки, відображення комплексності економічного розвитку країни. Оскільки фінансова звітність має достовірно і повно відображати фінансовий стан підприємства та результати його діяльності, вона повинна складатися за формами, встановленими нормативно-правовими актами, а саме положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. А для відображення у звітності галузевої специфіки доцільним є внесення до П(С)БО, що регулюють порядок складання фінансової звітності, норм щодо надання дозволу підприємствам включати до фінансової звітності додаткові показники і пояснення, якщо при складанні форм звітності підприємство приймає рішення про недостатність даних для повного відображення фінансового стану підприємства та результатів його діяльності, а також галузевої специфіки.

#### **5. Висновки**

Уніфікація бухгалтерського обліку здійснюється на міжнародному, регіональному та національному рівнях. У сучасних умовах господарювання, розширення міжнародних економічних зв'язків відбувається поступове зближення національних облікових стандартів країн світу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

В Україні уніфікація облікової системи здійснюється в межах створення єдиної методологічної основи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних облікових стандартів, а саме у формі

стандартизації, уніфікації бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, плану рахунків, форм фінансової звітності. Проте нормативно-правові акти щодо регламентації форм облікових реєстрів та порядку їх заповнення носять рекомендаційний характер, тому реєстри бухгалтерського обліку не можна розглядати як уніфіковану систему відображення, накопичення, групування інформації про господарські операції. На сьогодні в Україні за певних причин, наведених вище, перехід на неуніфікований план рахунків бухгалтерського обліку та неуніфіковані форми фінансової звітності є недоцільним. Для вирішення проблемних аспектів уніфікації вітчизняного бухгалтерського обліку необхідним є внесення змін до П(С)БО щодо відображення підприємствами у фінансовій звітності їх галузевої специфіки, впровадження системи рахунків управлінського обліку та регламентація організаційно-методологічних засад управлінського обліку, що потребує вивчення досвіду інших країн, в яких облікова система є жорстко регламентованою. Тому предметом подальших розвідок має бути дослідження правових засад регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку в таких країнах.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 19-25.
2. Гадзевич О. І. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні / О. І. Гадзевич, А. Т. Сафарова // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – 2007. – № 577. – С. 67-70.
3. Голов С. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3-7.
4. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис... д-ра екон. наук 08.06.04: КНЕУ ім. В. Гетьмана / О. М. Петрук. – К., 2006. – 33 с.
5. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О. М. Петрук – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
6. Зырянова Т. В. Методологические и методические подходы к гармонизации бухгалтерского учета в условиях автоматизации и перехода на МСФО / Т. В. Зырянова, Ж. Р. Скребкова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 7 (115). – С. 26-39.
7. Поленова С. Н. Глобализация мировой экономики и тенденции бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 8 (116). – С. 7-11.
8. Добровський В. М. Управлінський облік: навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова / [за ред. В. М. Добровського]. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОГОСПОДАРСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

*Анотація.* У статті розглядаються організаційно-технологічні особливості автогосподарств. Звертається увага на побудову обліку та контролю в автотранспортних підприємствах з огляду на специфіку їх діяльності.

*Ключові слова:* автогосподарства, організаційно-технологічні особливості, облік, контроль.

Paslavska O.

## ORGANISATIONAL-TECHNOLOGICAL CHARACTERISTICS OF TRANSPORT ENTERPRISES AND THEIR INFLUENCE ON CONSTRUCTION ACCOUNTING AND CONTROL

*Annotation.* The article reviews the organizational and technological features of the transport enterprises. Attention is paid to the accounting and control in transport enterprises due to the specificity of their activity

*Keywords:* transport enterprises, organizational and technological features, accounting, control.

### 1. Вступ

Транспорт – одна з найважливіших галузей господарства, що виконує функцію своєрідної кровоносної системи в складному організмі країни. Він не тільки забезпечує потреби господарства і населення в перевезеннях, але й є найбільшою складовою частиною інфраструктури, служить матеріально-технічною базою формування і розвитку територіального поділу праці, а також істотно впливає на динамічність і ефективність соціально-економічного розвитку підприємств та країни загалом. Сьогодні автомобільний транспорт – наймасовіша галузь, яка давно зайняла і міцно утримує провідні позиції в транспортному комплексі країни. Масштаби перевезень автомобільним транспортом величезні і пов'язані з усіма без винятку галузями економіки, а питома вага автоперевезень вантажів за даними Державного комітету статистики України становить 66 % загального обсягу вантажоперевезень усіх видів транспорту [9, с. 229]. З метою підвищення ефективності та результативності діяльності автогосподарств необхідно здійснювати облік і контроль господарських процесів з урахуванням організаційно-технологічних особливостей автотранспортної галузі.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання обліку та контролю в автогосподарствах досліджували у своїх працях такі вчені як П. Й. Атамас, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бугинець, Й. Я. Даньків, В. Б. Захожай, Н. П. Левицька,

В. Ф. Максимова, Н. М. Малюга, Є. І. Свідерський, Т. М. Сторожук, Л. К. Сук та інші. Проте з розвитком економіки й відповідно, автогосподарств перед обліком та контролем постають нові завдання, які необхідно вирішити.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті полягає у дослідженні порядку організації діяльності автогосподарств, визначенні технологічних особливостей, а також їх впливу на побудову обліку і контролю. Для досягнення мети вирішено детальніше розглянути питання ліцензування діяльності автотранспортних підприємств, визначити метод нарахування амортизації, застосування якого найбільш відповідає специфіці їх діяльності, а також розглянути питання обліку і контролю технічного обслуговування та ремонту, паливно-мастильних матеріалів, акумуляторних батарей та автомобільних шин.

### 4. Виклад основного матеріалу

Діяльність підприємств автомобільного транспорту надзвичайно різноманітна. Сюди належать: перевезення вантажів і пасажирів, транспортно-експедиційне обслуговування, технічне обслуговування і ремонт рухомого складу, придбання, зберігання та використання паливно-мастильних матеріалів і запасних частин. Все це зумовлює необхідність належної організації обліку та контролю і ресурсів автопідприємств, і самого процесу надання послуг із перевезень.

Відповідно до Закону України "Про автомобільний транспорт" [3] перевезення вантажів і пасажирів автомобільним транспортом загального користування підлягає ліцензуванню. В бухгалтерському обліку існує дві думки щодо відображення витрат на придбання ліцензії: або відносити їх на витрати того звітного періоду, протягом якого вони були понесені, або визнавати нематеріальним активом.

Нагадаємо, що нематеріальними вважаються активи, які не мають фізичної та/або матеріальної форми (незалежно від вартості) і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року. Для взяття на облік нематеріальні активи повинні бути завершені та засвідчені відповідним документом. На облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування і розпорядження об'єктом нематеріального активу після відчуження права у колишніх власників і визначення його вартості. Що стосується ліцензії, то це – документ державного зразка, який засвідчує право суб'єкта господарювання на здійснення зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом певного строку при обов'язковому виконанні ліцензійних умов.

При розгляді означеного питання, особливо важливим є той факт, що об'єкт нематеріального активу береться на облік лише за умови придбання на нього всіх трьох прав: володіння, користування і розпорядження, що відповідає праву власності на об'єкт та передбачає розпорядження ним за своєю волею незалежно від волі інших осіб. Автогосподарство може розпоряджатися своєю ліцензією тільки в межах своєї діяльності і лише за прямим призначенням. Її не можна продати, обміняти, здати в оренду тощо. Тобто, придбання ліцензії має на увазі не передачу права власності, а надання органом ліцензування послуг згідно з покладеними на нього функціями.

Таким чином, ліцензія і пов'язані з нею права не можуть розглядатися як нематеріальний актив, що підлягає оприбуткуванню. Ми рекомендуємо відображати вартість придбання ліцензії у складі загальновиробничих витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Це найбільш прийнятний варіант, оскільки такі витрати неможливо однозначно пов'язати із конкретним об'єктом калькулювання.

Процес надання автотранспортних послуг суттєво відрізняється від виробничого процесу підприємств різних галузей діяльності. Варто зауважити, що в автогосподарствах не використовують і не переробляють сировину, тому цілком закономірною є відсутність в обліку незавершеного виробництва. Діяльність автотранспортних підприємств ґрунтується на трьох елементах: навантаження вантажу або посадка пасажирів на рухомий склад у пунктах відправлення; переміщення вантажів і пасажирів від пункту відправлення до пункту призначення; розвантаження вантажів та висадка пасажирів у пунктах призначення. Автомобілі являють собою головну і найбільш складну частину рухомого складу. Це пояснює необхідність

постійного обліку і контролю їх технічного стану, заміни окремих вузлів, деталей, ремонту.

Як відомо, технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів може проводитися у два способи: підрядним (із залученням станцій технічного обслуговування чи авторемонтних підприємств) або господарським. При підрядному способі проведення технічного обслуговування або ремонту на станціях технічного обслуговування складається акт приймання-здавання, в якому вказується стан автомобіля і його укомплектованість, і відомість дефектів, в якій вказуються виявлені поломки і визначаються деталі, які підлягають заміні. При проведенні ремонту автотранспорту, особливо, якщо ремонт здійснюється господарським способом, зношені деталі і ті, які вийшли з ладу, замінюють новими. Бухгалтерський облік витрат на підтримання в робочому стані і поліпшення автотранспортних засобів залежить від впливу проведених заходів на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання конкретного автомобіля.

Так, якщо заходи спрямовані на підтримку об'єкта рухомого складу в робочому стані (тобто, якщо внаслідок проведених заходів об'єкту повертаються його первинні характеристики), то понесені витрати увійдуть до складу витрат звітного періоду. До таких заходів відносяться заходи з підтримки автомобіля у справному стані, іншими словами – технічне обслуговування та ремонт (оскільки внаслідок їх проведення запланована продуктивність роботи автотранспорту лише підтримується, але не збільшується). Зважаючи на це, витрати на проведення всіх видів технічного обслуговування і ремонтів автотранспортних засобів відображають у складі витрат звітного періоду. На збільшення вартості автомобіля відносять лише ті витрати, за рахунок яких підприємство планує отримати більший, ніж було спочатку заплановано, розмір економічних вигод від його використання. До таких витрат належать витрати на модернізацію, модифікацію, реконструкцію тощо.

Особливої уваги в автогосподарствах заслуговує вибір методу нарахування амортизації транспортних засобів, оскільки амортизація відображає ту частину вартості рухомого складу, яку переносять на собівартість перевезень. Методи нарахування амортизації умовно можна поділити на дві групи – методи амортизації, які ґрунтуються на часі використання, та метод, в основі якого лежить кількість одиниць виконаної роботи. Відмінність застосовуваних методів амортизації полягає в різному рівні сум нарахованої амортизації, а також у способі її розподілу. Залежно від виду транспортних засобів, умов експлуатації, моральної зношеності автогосподарства на власний розсуд обирають найбільш економічно доцільний метод амортизації.

Спробуємо визначити, який із методів найбільш підходить до розрахунку амортизації в автотранспортних підприємствах. Так при використанні прямолінійного і кумулятивного методів та методу зменшення залишкової вартості, в тому числі прискореного зменшення залишкової вартості, не

враховується моральний знос, а також не дається реальна оцінка потужності транспортних засобів у різні роки експлуатації. Застосування цих методів не завжди відображає повне перенесення вартості рухомого складу на надані послуги, внаслідок чого створюється недоамортизована частина вартості, що є прямим збитком автогосподарства.

Звернемо увагу на виробничий метод нарахування амортизації транспортних засобів, адже саме його ми рекомендуємо використовувати в автогосподарствах. Це можна пояснити тим, що на відміну від згаданих вище виробничий метод передбачає нарахування амортизації на підставі сумарної кількості наданих послуг транспортним засобом за весь період його експлуатації в кілометрах пробігу. Використання виробничого методу доцільне, оскільки економічні показники ефективності використання транспорту зменшуються у зв'язку з експлуатацією його при наданні послуг, а не у зв'язку із впливом часу на нього. Цей метод забезпечує також відповідність суми амортизації, що визнається витратами поточного періоду, отриманим доходам, у випадку, якщо використання одиниці рухомого складу неоднакове в різні періоди.

У процесі своєї діяльності автогосподарства здійснюють специфічні витрати, до яких належать витрати паливно-мастильних матеріалів, заміни шин та акумуляторних батарей, оренди, страхування, паркування та стоянки. Обсяги цих витрат дають змогу оцінити ефективність роботи транспортних засобів, а також реальний стан автогосподарств загалом. Розглянемо детальніше деякі з них. Бухгалтерський облік палива і паливно-мастильних матеріалів на підприємствах ведеться на субрахунку 203 "Паливо". У завдання бухгалтерського обліку входить ретельне ведення не тільки синтетичного, а й аналітичного обліку паливно-мастильних матеріалів. Тому до цього субрахунку відкривають субрахунки третього рівня, на яких окремо відображають наявність та рух дизельного пального, бензину різних марок, мастильних матеріалів та технічних рідин. Для здійснення контролю за витратами палива і паливно-мастильних матеріалів необхідно керуватися наказом № 43, яким затверджено Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті [5]. Нормування витрат палива – це встановлення допустимої міри його споживання в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні норми, встановлені щодо моделей (модифікацій) автомобілів, та система нормативів і коригуючих коефіцієнтів, які дають змогу враховувати виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації [2, с. 157].

Густина рідкого палива може змінюватись залежно від температури середовища, тому складський облік ведуть у кілограмах. У зв'язку з тим, що норми витрачання бензину і дизельного палива на роботу автомобілів встановлені в літрах, постає необхідність ведення обліку рідкого палива у подвійних показниках – у літрах і кілограмах. Списання паливно-мастильних матеріалів у бухгалтерському обліку відображають відповідно до

встановлених норм витрат. При цьому слід зазначити, що ці норми не переглядалися уже понад 10 років. Нормування за даних обставин не може дати справедливої оцінки обсягу витрачання паливно-мастильних матеріалів, оскільки змінилися і якісні характеристики транспортних засобів, і самого пального. З метою контролю використання палива на підприємстві записують показники облікових механізмів на початок і кінець зміни. Проте контролювати витрачання палива у дорозі є досить складно, особливо при перевезеннях вантажів за кордон. Тому відділ логістики повинен чітко розраховувати відстань, яку проходить транспортний засіб, і кількість пального, необхідного для подолання такої відстані, на основі з технічних характеристик автотранспортного засобу.

Досить специфічними у діяльності автогосподарств є операції із заміни шин і акумуляторних батарей, оскільки вони не належать до реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення дорожньо-транспортних засобів. У той же час, ці операції не внесені й у перелік операцій, які належать до технічного обслуговування [8 с. 112]. Акумуляторні батареї, що придбаваються, обліковують у складі запасних частин і списують з обліку після закінчення терміну служби. При цьому керуються Правилами № 417 [7]. Надходження на склад акумуляторної батареї, що не підлягає подальшій експлуатації, рекомендується відображати на позабалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні".

Облік автомобільних шин на відміну від обліку запасних частин автомобіля має низку особливостей. Автомобільні шини в комплекті, що знаходяться на колесах і в запасі при автомобілі, враховуються в ціні автомобіля і включаються в його інвентарну вартість, а тому їх обліковують разом з автомобілем на рахунку 105 "Транспортні засоби". Згідно із Нормами експлуатаційного пробігу автомобільних шин № 420 [6] автомобільні шини замінюють після проходження автомобілем певної кількості кілометрів. Такі норми є обов'язковими для автотранспортних підприємств, оскільки вони розроблені для контролю за раціональним використанням підприємством своїх ресурсів. При досягненні норми пробігу шини замінюють на нову. Автошини, зняті з автомобіля для ремонту чи списання в утиль, не списують, а оприбутковують. Таким чином, в аналітичному обліку на субрахунку 207 відображають не тільки нові автошини, але й зняті з автомобіля, які були в експлуатації та придатні для відновлення. Операції з відновлення шин не збільшують первісної вартості шин, оскільки вони не належать до основних засобів.

У той же час, якщо автогосподарство витрачає значну суму коштів на відновлення шин, то воно має право відокремити такі витрати для їхнього контролю. Тому ми пропонуємо автомобільні шини, які підлягають відновленню, обліковувати у складі малоцінних необоротних матеріальних активів на субрахунку 112, а витрати з відновлення – на рахунку 23 "Виробництво", як витрати з експлуатації автотранспорту. При здійсненні контролю

використання автомобільних шин насамперед необхідно визначати, чи відповідає їх пробіг нормам, встановленим законодавством. Лише при відповідності даних пробігу нормам шини підлягають відновленню. Всі розглянуті витрати накопичуються та структуризуються, що у підсумку впливає на собівартість перевезень. Визначення собівартості є найважливішою ділянкою обліку в автогосподарствах, тому ця проблематика буде розглянута нами в наступних публікаціях.

### 5. Висновки

Автотранспортна галузь, як і кожна інша, має низку особливостей, які впливають на організацію діяльності, а також на побудову обліку і, як наслідок, визначають пріоритетні напрями контролю. Визначено, що особливої уваги заслуговують операції з руху, зберігання та витрачання паливно-мастильних матеріалів, адже частка їх у складі оборотних активів автогосподарств є найбільшою. Облік рідкого палива повинен здійснюватися у подвійних показниках, що дозволяє враховувати характеристики пального залежно від умов середовища, в якому воно зберігається. Не варто забувати і про інші витрати, пов'язані з експлуатацією транспортних засобів. Так облік заміни шин і акумуляторних батарей є специфічним, а тому підприємство насамперед повинно контролювати дотримання норм експлуатаційного пробігу автомобільних шин, встановлених законодавством, та дотримуватися правил стосовно нагляду та підтримання в робочому стані акумуляторних батарей.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.] – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
2. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / [Б. В. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась ; за ред. Б. В. Захожая, М. Ф. Базася]. – К. : МАУП, 2005. – 968 с.
3. Україна. Закон. Про автомобільний транспорт № 2344-III від 5.04.2001 р., (зі змінами та доповненнями) в редакції Закону України від 23.02.06 р. № 3492-IV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).
4. Мірошниченко Л. Автомобільні перевезення: організація та облік. / [Л. Мірошниченко, Г. Саприкін, О. Михайленко] – [8-ме вид., перероб. і доп.] – Х. : Фактор, 2008. – 688 с.
5. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті : наказ Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
6. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин : наказ Міністерства транспорту України від 08.12.1997 р. № 420 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).
7. Правила нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей НД 7214 у 95120-157-97 : наказ Міністерства транспорту України від 08.12.1997 р. № 417 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).
8. Семенченко Ж. Автомобиль на предприятии: от приобретения до ликвидации / [Ж. Семенченко, В. Кузнецов, М. Бойцова, О. Андрусъ] – 11-е издание, перераб. и доп. – Х.: Фактор, 2009. – 528 с.
9. Статистичний щорічник України за 2009 рік. Державний комітет статистики. – Київ, 2010. – 567 с.



## ПРОБЛЕМИ АДАПТАЦІЇ УКРАЇНСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА У СФЕРІ АУДИТУ ДО ПОЛОЖЕНЬ 43 ДИРЕКТИВИ ЄС ТА ЗЕЛЕНОЇ КНИГИ „ПОЛІТИКА АУДИТУ: УРОКИ КРИЗИ”

*Анотація.* У статті досліджено питання удосконалення вітчизняного законодавства з аудиту у контексті його гармонізації та адаптації до європейських норм, вирішення проблем розвитку аудиту в Україні, задоволення сучасних очікувань суспільства в якійсній та достовірній інформації із урахуванням уроків та наслідків економічної кризи.

*Ключові слова:* аудит, директиви аудиту, політика аудиту, європейські норми.

Patrick O.

## UKRAINIAN PROBLEMS OF ADAPTATION LEGISLATION AUDIT TO THE PROVISIONS OF 43 EU DIRECTIVE AND GREEN BOOK „POLICY AUDIT: LESSONS OF CRISIS”

*Annotation.* In the article explored question of improvement of domestic legislation from an audit in the context of his harmonization and adaptation to the European norms, working out problems of development of audit in Ukraine, satisfaction of modern expectations of society in high-quality and reliable information with the account of lessons and consequences of economic crisis.

*Keywords:* audit, audit directive, policy audit, European norms.

### 1. Вступ

Поділяючи думку Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), можна стверджувати, що аудит – це дійсно глобальна послуга, яка сприяє розвитку всіх секторів економіки. Особливо важливою є роль аудиту в період останньої фінансової кризи та виходу із неї, що зумовлено суспільною значущістю професії бухгалтера та аудитора, її сприянню економічному зростанню і стабільності економік держав та окремих підприємств, ефективному функціонуванню ринків капіталу. Аудит захищає інтереси власників, акціонерів, інвесторів, зміцнює фінансову стабільність шляхом надання певних гарантій достовірності та реальності показників фінансових звітів. Разом з тим, останні події на фінансових ринках, банкрутство низки суб'єктів господарювання державного, європейського та світового масштабу, величезні збитки підприємств (у тому числі і у банківській системі), які проходили аудиторські перевірки і отримали висновки без зауважень, вимагає зменшення економічних ризиків діяльності та повернення довіри суспільства до результатів роботи аудиторів та її якості.

Європейська Комісія, стурбована проблемою стабілізації фінансової системи, оприлюднила 13.10.2010р. у Брюсселі Зеленої книги: «Політика аудиту: уроки кризи» [4], метою якої є обговорення потенційних можливостей удоскона-

лення функції аудиту для сприяння зміцненню фінансової стабільності.

Глобалізація економіки та ринку аудиторських послуг, потреба обслуговувати клієнтів, бізнес яких виходить за межі однієї країни, намагання України увійти у Європейське співтовариство, зумовлюють необхідність брати до уваги вимоги і правила Європейського Союзу, у тому числі і у сфері аудиту, приведення у відповідність до них вітчизняного законодавства. Одним із шляхів досягнення такої узгодженості законодавчих норм є гармонізація.

### 2. Мета статті і постановка завдання

У межах цієї публікації більш докладно зупинимося на дослідженні проблем та шляхів їх вирішення щодо адаптації та гармонізації українського законодавства у сфері аудиту до відповідних європейських норм, зокрема до Директиви 2006/43/ЄС та врахування положень Зеленої книги: «Політика аудиту: уроки кризи».

### 3. Виклад основного матеріалу

Гармонізація аудиту – це приведення до відповідності, узгодженість національних вимог щодо аудиту (як професії, його методології, організації, законодавчих актів) із вимогами та законодавчими (нормативними) актами більш високого рівня: міжнародними, європейськими та іншими регіональними.

Важливу думку висловили з цього приводу німецькі вчені Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Мік: «Тільки в рамках того спільного, що об'єднує національні економіки, зусилля з гармонізації обліку (а також аудиту – прим. автора) можуть бути успішними... Гармонізація не може бути нав'язаною зверху, ініціатива повинна виходити знизу» [1, с. 49].

Щодо України, то доцільно виокремити два основні рівні гармонізації аудиту: 1) міжнародний; 2) регіональний (наприклад, на рівні Європейського Союзу або країн СНД).

Міжнародний рівень гармонізації характеризується діяльністю міжнародних, інтернаціональних професійних бухгалтерських та аудиторських організацій, спрямованою на вироблення єдиних рекомендацій у сфері аудиторської діяльності та шляхів приведення до відповідності національних і міжнародних вимог щодо аудиту.

До таких організацій належать, зокрема, Міжнародна федерація бухгалтерів та у її складі Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB); Організація Об'єднаних Націй та у її складі Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності (узагальнює вимоги щодо ступеня аналітичності і складу фінансової звітності мультинаціональних корпорацій та її аудиторської перевірки, ведення обліку на спільних підприємствах, відображення у звітах впливу соціально-економічних чинників); Організація економічного співробітництва та розвитку (об'єднує уряди 24 країн, у більшості Індустриально розвинутих та має на меті сприяти економічному розвитку країн-членів організації шляхом надання консультативної допомоги з широким спектром проблем, у тому числі і у сфері аудиту). Усі рішення та документи, розроблені цими міжнародними організаціями, носять рекомендаційний характер. Досягненням України на шляху гармонізації аудиторського законодавства до світових норм став перехід до обов'язкового застосування Міжнародних стандартів аудиту як національних, надання впевненості та етики на основі рішення Аудиторської палати України у 2003 році.

Регіональний рівень характеризується гармонізацією різноманітних аспектів аудиту на рівні певного географічного регіону. Для України актуальне виокремлення двох основних регіонів: 1) Європейський Союз (ЄС); 2) країни СНД.

Наша держава може бути визнана рівноправним членом Європейського Союзу та міжнародної економічної спільноти, а це одне з найпріоритетніших економічних і політичних завдань, або принаймі допущена на європейський ринок аудиту – тільки у випадку визнання та дотримання європейських загальноприйнятих норм і правил, у тому числі й у галузі аудиту.

У 1993 р. Європейський Союз заявив, що він буде розширюватися на схід за рахунок країн Центральної та Східної Європи. Україна має всі шанси стати членом ЄС. Проте, Україні слід ретельно підготувати правове поле, зокрема й у сфері аудиту, яке б забезпечило реалізацію Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та ЄС, ратифікованої з 1 березня 1998 р. (підписана 14 червня 1994).

З метою загальної гармонізації вимог до обов'язкового аудиту в ЄС було випущено Директиву 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» від 17 травня 2006 року (далі 43 Директива) [2], яка замінила собою відповідні положення щодо регламентації аудиту у Четвертій, Сьомій та Восьмій Директивах ЄС. Головне призначення 43 Директиви ЄС – оновлення вимог до освіти аудиторів, урегулювання процедури взаємного визнання кваліфікації аудиторів різних країн, визначення норм професійної етики, порядку реєстрації аудиторських фірм, урегулювання застосування єдиного набору Міжнародних стандартів аудиту країнами-членами ЄС, технічна реалізація співпраці між компетентними органами у сфері аудиту держав-членів, а також аналогічними органами третіх країн для підвищення якості аудиту та зміцнення довіри до обов'язкового аудиту, організацію суспільного нагляду, унормування питання аудиторської звітності та створення систем забезпечення якості, призначення офіційних аудиторів суб'єктів суспільного інтересу, здійснення міжнародного співробітництва та інше. Країни-члени ЄС мали певний час на приведення у відповідність свого законодавства до норм 43 Директиви. Більшість з них вже внесли всі необхідні зміни і доповнення у національне законодавство з аудиту. В 43 Директиві статтями 44-47 визначається порядок допуску аудиторів з третіх країн до проведення обов'язкового аудиту.

Було прийнято Рішення європейської комісії «Щодо перехідного періоду на здійснення аудиторської діяльності для аудиторів та аудиторських компаній із деяких третіх країн» від 29.07.2008 р.

Згідно з цим рішенням, так звані «треті країни», до яких належить і Україна, оскільки у теперішній час не є членом ЄС, для того щоб мати право вийти на європейський ринок аудиту і виконувати в країнах-членах ЄС обов'язкові аудиторські перевірки, у встановлений термін (до кінця 2010 року) мали привести своє національне законодавство у відповідність до європейського, зокрема до положень Директиви 2006/43/ЄС. В Україні було розроблено та затверджено Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС. У цьому контексті розпорядженнями Уряду України щорічно затверджувалися Плани заходів з виконання зазначеної Програми (по 2009 рік включно). У свою чергу, Аудиторська палата України також затверджувала свої щорічні Плани заходів, спрямовані на адаптацію аудиторських норм в Україні (останній план був на 2009 рік [3]).

У Брюсселі 9-10 лютого 2011 року на щорічній конференції з питань бухгалтерського обліку і аудиту «Фінансова звітність та аудит: час щось змінювати», яка організовується Європейською комісією, констатовано факт невиконання Україною вимог ЄС до «третіх країн» в частині приведення у відповідність свого національного законодавства з аудиту до вимог 43 Директиви. У підсумку Україна втратила шанс скористатися спрощеною процедурою реєстрації і діяльності

українських аудиторів у європейських країнах. Такий висновок зроблено на основі рішення Європейської комісії від 19 січня 2011р., в якому визначено, що такі країни, як Україна, Аргентина, Багамські острови, Чілі, Казахстан, Мароко, Мексика та Пакистан протягом дії перехідних положень не створили відповідних органів суспільного нагляду та адекватної системи забезпечення в аудиті, а тому ці країни не готові продовжувати співробітництво між наглядовими органами країн-членів ЄС, отже, перехідний період для них не може бути продовжено. Це означає, що через неадекватність дій державних органів влади, АПУ та САУ українські аудиторів та аудиторські фірми на сьогодні втратили унікальну можливість здійснювати перевірки та підтвердження звітності суб'єктів суспільного інтересу на теренах Європейського Союзу, а також їх філій та дочірніх підприємств на території України.

Європейська комісія стурбована тим, що у період економічної кризи у 2007-2009 роках, яка насамперед торкнулася банківської системи, аудиторів здебільшого надавали «чисті» аудиторські висновки, в яких не робили зауважень щодо достовірності звітності клієнтів, які навіть знаходилися на межі банкрутства, фінансово не стабільних організацій. Тому Європейською комісією 13.10. 2010 р. у Брюсселі було започатковано Зелену книгу «Політика аудиту: уроки кризи» [4]. У цьому документі пропонується всебічно обговорити на міжнародному рівні й ретельно проаналізувати і роль аудиту, і сферу виконання аудиту у загальному контексті регуляторної реформи фінансового ринку.

Європейська комісія прагне створити справжній єдиний ринок аудиторських послуг на основі удосконалення й гармонізації правил та визначення «європейського паспорта» для аудиторів, який дозволить їм надавати послуги в усьому ЄС.

До обговорення на міжнародному рівні пропонуються такі питання: роль аудитора, керівництво аудиторськими фірмами та їх незалежність, нагляд за аудиторською діяльністю, конфігурація ринку аудиту, створення єдиного ринку аудиторських послуг, спрощення правил для малих і середніх підприємств та для аудиторів, що їх обслуговують, а також міжнародна співпраця у сфері нагляду за глобальними аудиторськими мережами [4].

Свою думку щодо поставлених у Зеленій книзі питань висловила Міжнародна федерація бухгалтерів [5]. МФБ зазначає, що сектор малих і середніх підприємств (МСП) є ключовим для всіх національних економік і головним рушієм майбутнього економічного зростання. Тому ретельного вивчення потреб регулювання аудиту МСП, визначення випадків його обов'язковості та масштабів. Необхідно підвищувати обізнаність громадськості про цілі та сферу охоплення аудиту з метою уникнення необґрунтованих очікувань суспільства від аудиту, перекладання на нього відповідальності з системи внутрішнього контролю та корпоративного керівництва клієнта. Наголошується, що при забезпеченні якості аудиту має бути витриманий баланс між витратами на аудит та відповідними вигодами для акціонерів, власників, інвесторів.

Аудиторам також слід підсилити професійний скептицизм, рівень освіти аудиторів, їх уміння та навичок. МФБ підтримує ідею про те, що аудиторів повинні засвідчувати не тільки фінансові звіти, а розширити сферу перевірки і на інформацію у звітах щодо корпоративної соціальної та екологічної відповідальності клієнта – це особливо важливо з огляду на створення у серпні 2010р. і діяльність у складі МФБ Комітету з Міжнародної інтегрованої звітності (IIRC). Прийняття МСА в ЄС є важливим на шляху створення дійсно єдиного європейського ринку. МФБ вважає, що МСА не потребують додаткової адаптації в Європі та придатні для перевірки підприємств малого та середнього бізнесу. Справедливою є позиція МФБ щодо обмеження 15% максимального розміру гонорару від одного клієнта, який є суспільно значущим об'єктом, у загальному обсязі гонорарів аудиторської фірми. Адекватною є вимога щодо публікації «звітів прозорості» аудиторськими фірмами та їх відповідної перевірки (тобто проходження аудиторського контролю).

Аудиторські фірми MAZARS, BDO, GRANT THORNTON, RSM зробили спільну заяву «Аудиторський ринок в ЄС: перетворення необхідні» [6] у контексті аналізу питань Зеленої книги. На їх думку, існує три основні сфери, яким слід приділити особливу увагу: 1) створення єдиного інтегрованого ринку аудиту; 2) нарощування конкуренції та розширення вибору з метою недопущення нерациональної концентрації на аудиторському ринку; 3) посилення значущості аудиту.

До цього обговорення активно долучилася і Україна проведенням у Києві 25 березня 2011 року круглого столу «Роль аудиту у зміцненні фінансової стабільності» спільними зусиллями ФПБАУ, АПУ та АССА з участю представників регуляторів, місії Світового банку в Україні, представників Великої Четвірки, інших аудиторських фірм, науковців та бізнесу.

Узагальнені результати дослідження та свої висновки щодо ролі, подальшого розвитку і напрямів удосконалення аудиту Європейська комісія планує оприлюднити у 2011р.

#### **4. Висновки**

Для того, щоб мінімально наблизити вітчизняне законодавство у сфері аудиту до вимог 43 Директиви та дати відповіді на питання Зеленої книги «Політика аудиту: уроки кризи», на нашу думку, першорядно слід вирішити такі основні проблеми:

- створити систему та відповідний дієвий орган суспільного нагляду за аудитом в Україні, до якого мають входити і яким мають керувати непрактикуючі особи (фахівці, які ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишні аудиторів-практики, які залишили професію не менше ніж три роки), а не покладати ці функції на АПУ чи САУ, які таким чином будуть контролювати самі себе;
- посилити вимоги та вжити відповідні заходи щодо забезпечення незалежності аудиторів (аудиторських фірм) щодо їх клієнтів;

- унормувати структуру та величину винагород аудиторів, у тому числі і від одного клієнта та зобов'язати публічно розкривати цю інформацію;
- удосконалити та забезпечити дієвість системи контролю якості та дисциплінарну систему, що має привести до суттєвого зростання якості аудиторських послуг в Україні;
- у Законі України «Про аудиторську діяльність» чітко визначити поняття «суб'єкти суспільного інтересу», звітність яких підлягає обов'язковому аудиту і особливій увазі якості перевірки та зобов'язати суб'єктів суспільного інтересу мати у своїй організаційній структурі комітет з аудиту, або покласти виконання його функцій на адміністративний чи спостережний орган;
- запровадити обов'язкове призначення аудиторської фірми на перевірку загальними зборами акціонерів чи учасників клієнта, а не адміністрацією суб'єкта перевірки; розглянути можливість призначення аудитора та визначення йому винагороди для перевірки суспільно значущих підприємств третьою неупередженою стороною;
- оновити вимоги до освіти та практики українських аудиторів відповідно до норм 43 Директиви;
- державним органам, АПУ та професійним організаціям бухгалтерів та аудиторів України посилити міжнародну співпрацю з компетентними

органами Європейського Союзу та третіх країн, а також МФБ.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Мисик ; [пер. с англ.] – Москва : Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
2. Україна. Закон. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу № 1629-IV від 18 березня 2004 року.
3. План заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.
4. Європейська комісія. ЗЕЛЕНА КНИГА – Політика аудиту: уроки кризи. Брюссель, 13.10.2010.
5. Зелена книга Європейської Комісії «Політика аудиту: уроки кризи» – Відповідь МФБ // Школа професійного бухгалтера. – № 1, 2. – 2011. – С. 4-5; С. 6-10.
6. Аудиторський ринок в ЕС: преобразования необходимы. Совместное заявление MAZARS, BDO, GRANT THORNTON, RSM // Школа професійного бухгалтера. – № 2. – 2011. – С.11-12.

УДК 657.1

Писаренко Т. М.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ ВИТРАТИ ТА РЕЛЕВАНТНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

*Анотація.* Розкрито сутність альтернативних та релевантних витрат, розглянуто підходи до аналізу таких витрат, висвітлено вплив релевантності облікової інформації на прийняття управлінських рішень.

*Ключові слова:* альтернативні витрати, грошові витрати, втрачені доходи, релевантні витрати, аналіз релевантності показників фінансового обліку.

Pusarenko T.

## ALTERNATIVE CHARGES AND RELEVANCE OF ACCOUNTING INFORMATION AT ACCEPTANCE OF ADMINISTRATIVE DECISIONS

*Annotation.* Essence of alternative and relevant charges is exposed in the article, going near the analysis of such charges, influence of accounting information on acceptance of administrative decisions.

*Keywords:* alternative charges, money charges, lost profits, relevant charges, analysis of dependence, are from the administrative decision of indexes of financial account.

### 1. Вступ

Управлінське рішення є результатом аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування та вибору найвигіднішого із варіан-

тів досягнення конкретної мети в системі управління. У практиці прийняття управлінських рішень використовують широкий арсенал методів: аналогії, симпатії, фантазії, «мозкових штурмів», мор-

фологічних аналізів, спрощення, класифікації, структуризації, індукції, дедукції та тощо.

Прийняття рішення є не суворо фіксованою процедурою, а процесом, що складається з послідовних кроків, кількість яких може змінюватися. Проблеми, що виникають зрідка і значна частка результатів, яких є невизначеною, змушують здійснювати весь процес прийняття рішення. Проблеми, які виникають часто, можна розв'язувати, застосовуючи уже відому стратегію або інструкцію, тобто нема потреби оцінювати альтернативні варіанти і вибирати оптимальний.

Рішенням, що визначають організаційну мету, притаманна невизначеність значно частіше, ніж, наприклад, рішенням щодо реконструкції чи капіталовкладень, оскільки в процесі їх підготовки розробляють один або кілька варіантів і частина інформації залишається невикористаною.

Необхідність прийняти рішення у процесі управління зумовлена динамікою виробничих систем, виникненням на вході й виході певних відхилень, а також зміною цілей, планів і програм із боку керуючої системи. Із огляду на це рішення є важливим елементом процесу управління. Кожне управлінське рішення має бути актуальним, конкретним, точним і результативним. Цінність і своєчасність управлінського рішення значною мірою залежить від здатності управлінця в потрібний момент зібрати, проаналізувати та проінтерпретувати інформацію, яка постійно змінюється через певні обставини. Обставини, що призводять до змін вхідної інформації, можуть бути зумовлені зовнішніми і внутрішніми чинниками. Але рішення, з огляду на ці чинники, приймає управлінський персонал. Саме в разі змінюваності, варіативності інформаційних потоків говорять про релевантність останніх. Завдання кваліфікованого управлінця – прийняти оптимальне рішення з урахуванням релевантності вихідної інформаційної бази, при цьому вміти спрогнозувати діяльність суб'єкта господарювання на перспективу.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблематикою прийняття оптимальних управлінських рішень займалася велика кількість як українських, так і зарубіжних науковців. Крім того, зауважимо, що проблема ця не нова та виникла на початку існування людства. Як тільки люди і почали жити в суспільстві та створювати певні блага, то відразу ж виникла необхідність в інструментах управління господарською діяльністю. Власне релевантність інформаційних потоків монархи практично всіх країн використовували для прийняття як поточних управлінських рішень, так і стратегічних рішень щодо розвитку держави загалом. Інформаційні потоки та їхню релевантність враховуються і використовуються менеджерами різних рівнів управління і в наш час. Щодо останніх досліджень релевантності інформаційних потоків та їхнього впливу на прийняття управлінських рішень, то доцільно відзначити праці П. Й. Атамаса, І. А. Білоусової, Ф. Ф. Бутинця, П. М. Гарасима, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, К. Друри, Р. Ентоні, Г. П. Журавля, З. В. Задорожного,

О. В. Карпенко, Т. П. Карпової, Г. Г. Кірейцева, С. О. Левицької, О. В. Лишиленка, М. Р. Лучка, Е. Майєра, Р. Манна, О. В. Матвієнка, Л. Г. Мельника, Г. В. Мисака, М. Г. Михайлова, Д. Міддлтона, Л. В. Нападівської, П. П. Немчинова, Ж. К. Нестеренка, Б. Нідлза, С. Н. Ніколаєвої, М. Я. Остап'юка, В. Ф. Палія, М. С. Пушкаря, В. І. Савича, В. В. Сопка, І. Д. Фаріона, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка та ін. авторів. Досвід і знання цих науковців та спеціалістів-обліковців, без сумніву, є цінними для розуміння сутності інформації, інформаційних потоків, управлінського рішення, методики прийняття управлінського рішення. Але, незважаючи на значну кількість навчально-методичних та консультативних матеріалів, наукових праць і розробок, питання щодо управління релевантними інформаційними потоками підприємства залишається актуальним і сьогодні.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті – розкрити сутність релевантності інформаційного потоку та впливу різноманітних інформаційних потоків на прийняття управлінського рішення.

## 4. Виклад основного матеріалу

Приймаючи те чи інше рішення, часто потрібно аналізувати значну кількість можливих у певній ситуації варіантів. Зрозуміло, детально дослідити всі варіанти не завжди вдається. Саме тому частину з них відкидають, тим самим втрачаючи можливу вигоду від їх реалізації. Деякі варіанти офіційно не аналізують, але беруть до уваги, обговорюючи вигоди. І загалом, вибираючи тільки один варіант дій, ми втрачаємо вигоду, яку дало б альтернативне використання наших обмежених можливостей. У зв'язку з цим виникло таке поняття, як альтернативні витрати. Визначення альтернативних витрат, які попонують провідні науковці та теоретики подано в табл. 1.

Таблиця 1

### Визначення альтернативних витрат провідними науковцями і теоретиками

| Автор   | Зміст визначення  |
|---|---|
| 1   | 2   |
| Атамас П. Й.  | Альтернативні витрати – це втрачена вигода при виборі одного варіанта і відмові від іншого. Їх ще називають «можливі» витрати [2, с. 170].        |
| Аткінсон, Ентоні А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. | Альтернативні витрати – завдані збитки, втрати (втрачена вигода) при використанні ресурсів для однієї цілі на заміну іншої [6, с. 148].           |
| Бутинець Ф. Ф.  | Можливі витрати (втрати) – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення [3, с. 77]. |

Продовження табл. 1

| 1           | 2  |
|-------------|--|
| Голов С. Ф. | Альтернативні витрати – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення [4, с. 69].   |
| Друрі К.    | Альтернативні витрати – це затрати, що вимірюють можливість, що втрачена або якою пожертвували у результаті вибору одного з варіантів дій, при якому потрібно було відмовитися від інших варіантів [5, с. 55]. |

Переважає більшість науковців однаково трактують поняття альтернативних витрат. Фактично альтернативні витрати – це витрати майбутніх періодів, що виникають унаслідок вибору конкретного варіанта, як результату прийнятого рішення.

Альтернативні витрати виробництва є основним рушійним мотивом, що змушує виробників максимізувати свої прибутки. Альтернативні витрати не відображають в офіційних фінансових звітах, вони не впливають на величину грошових потоків, але розглядаються у ході обговорення вигоди під час прийняття конкретного управлінського рішення.

Конкретизуючи поняття альтернативних витрат, потрібно дати визначення поняттям «грошові витрати», «втрачені доходи».

Грошові витрати – це альтернативні витрати, що набирають форми грошових платежів власникам факторів виробництва. До них належать оплата сировини і матеріалів, виплату заробітної плати робітникам і службовцям, виплати відсотків за кредитами банку та інші виплати, здійснення яких зменшує ресурси від використання їх альтернативними способами.

Втрачені доходи – це альтернативні витрати, що необхідно врахувати підприємству під час прийняття управлінського рішення. Наприклад підприємство випускає один виріб на обладнанні, що повністю завантажено. Йому пропонують контракт на випуск іншого виробу, але в такому разі суб'єкт господарювання повинен відмовитися від часткового випуску попереднього виробу. Така часткова відмова призведе до втрати певних доходів підприємства, що і є альтернативними витратами. Паралельно з альтернативними витратами слід враховувати справжні витрати. Справжні витрати – це такі витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів. Такі витрати фіксують в облікових регістрах відразу ж коли вони виникають. Тому справедливою є формула: справжні витрати + альтернативні витрати = релевантні витрати.

Дані бухгалтерського обліку мають задовольняти конкретні інформаційні потреби користувачів. У системі бухгалтерського обліку накопичу-

ється багато інформації, але це не означає, що вся інформація буде корисною для менеджера. Релевантною є тільки та інформація, що може вплинути на рішення менеджера. Крім цього інформацію треба оперативно передати менеджеру, оскільки з часом вона втрачає цінність. Нарешті, дані обліку не мають містити помилок або упереджених оцінок.

Релевантними вважають дані, що:

- мають різне значення для різних альтернатив;
- безпосередньо пов'язані з конкретною альтернативою;
- стосуються певного майбутнього рішення;
- можуть вплинути на рішення;
- враховуються для різних альтернатив;
- є майбутніми грошовими потоками, відмінними для різних альтернативних рішень;
- обмежені альтернативними рішеннями.

Незважаючи на згадану різноманітність підходів, переважна більшість авторів виділяє такі ознаки релевантності:

- пов'язані з відповідною альтернативою і можуть вплинути на прийняття рішень, тобто для різних рішень релевантні дані будуть різними;
- стосуються лише майбутнього, тобто їх можна уникнути, вибравши одну з альтернатив.

Отже, завдання бухгалтера в процесі підготовки рішення полягає у тому, щоб забезпечити менеджера достовірною і релевантною інформацією. Різні типи управлінських рішень потребують різних даних.

Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, то йдеться про релевантні витрати й доходи. Релевантні витрати – це витрати майбутніх періодів, що, як результат прийнятого рішення, впливають на грошові потоки. Релевантні доходи – це доходи, що можуть змінитись внаслідок прийняття рішення. Отже, ті доходи та витрати, котрі зростатимуть або зменшуватимуться у результаті прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Фактично така інформація характеризує додаткові вигоди і втрати, пов'язані з діями щодо здійснення вибраної альтернативи.

Слід підкреслити, що поведінка витрат не визначає чітко їхньої релевантності. Найчастіше релевантними є змінні витрати, оскільки основна частина операційних рішень пов'язана зі зміною обсягу діяльності. Наприклад, якщо керівництво розглядає можливість виготовлення додаткової партії продукції понад план, то для цього необхідно придбати і додаткові матеріали. Але інколи змінні витрати вважають нерелевантними. Так, якщо матеріали для виготовлення певної продукції вже є коли приймають рішення про її додатковий випуск у звітному періоді, то під час оцінювання витрат, пов'язаних з такою додатковою партією, вартість цих матеріалів буде нерелевантною, оскільки виникла в минулому.

Ознаки релевантності можуть набути і постійні витрати, зокрема та їхня частина, котру можна класифікувати як прямі витрати стосовно певного сегмента підрозділу. Їх виникнення за-

Форма для аналізу доходів та витрат альтернативних дій [1]

| Показник   | Критерії       |                  |                              | Релевантні дані |
|--|----------------|------------------|------------------------------|-----------------|
|  | грошовий потік | майбутні витрати | різні для різних альтернатив |                 |
| Прямі матеріали  | так            | так              | ні                           | ні              |
| Пряма зарплата   | так            | так              | ні                           | ні              |
| Непряма зарплата                                       | так            | так              | так                          | так             |
| Витрати на утримання та експлуатацію устаткування      | так            | так              | так                          | так             |
| Вартість зовнішніх послуг із обслуговування обладнання | так            | так              | так                          | так             |
| Амортизація обладнання                                 | ні             | так              | ні                           | ні              |

лежить від того, чи працює підрозділ. Наприклад, для розширення асортименту продукції на підприємстві треба встановити нову виробничу лінію. Для чого необхідно додатково залучити спеціалістів, які будуть обслуговувати. Витрати на оплату праці цих спеціалістів належатимуть до виробничих накладних витрат і співвідноситимуться з конкретним підрозділом. При цьому вони мають бути додатковими, а отже, й релевантними. Такий самий аналіз виконують щодо операційних витрат. Отже, характеризувати, ті чи інші показники як «релевантні» слід тільки, урахувавши умови конкретної ситуації.

Свою чергою, показники, на які прийняте рішення не впливатиме, вважають нерелевантними та до уваги не беруть. Так, до нерелевантних витрат зазвичай зараховуються:

- вичерпані витрати, які здійснило підприємство у минулому, до того, як виникло питання про прийняття нинішнього операційного рішення. Наприклад, величина балансової вартості обладнання не зміниться, хоч який би варіант майбутніх дій не вибрало підприємство. Такі витрати вже не можна змінити, і вони не впливатимуть на майбутнє рішення;

- немонетарні затрати (такими затратами є амортизація);

- майбутні витрати, виникнення яких пов'язано з іншим рішенням, прийнятим у минулому. Такі витрати можуть бути як грошовими, так і негрошовими, наприклад, відсотки з отриманого кредиту, орендна плата, розподілені постійні виробничі витрати. Отже, хоч ці витрати і виникнуть у майбутньому, проте їхнє значення завжди буде однаковим за будь-якого вибраного альтернативного варіанта. Релевантними такі витрати можуть стати лише за умови, що надалі вони призведуть до відтоку грошових коштів. Підкреслимо, що форма для аналізу релевантності показників може мати різний вигляд. Наприклад, формат, котрий запропонував А. Апчерч [1], для даних прикладу наведено в табл. 2. Застосовуючи його, релевантною вважатимуть інформацію, яка одночасно задовольнить усі три критерії.

Отже, для прийняття поточних рішень важливо змінити традиційний підхід до аналізу інформації, який застосовують у фінансовому обліку. Так, нарахування амортизації об'єктів основних

засобів під час складання бухгалтерської звітності розглядають як витрати звітного періоду. Проте при плануванні майбутніх операцій, зокрема щодо продажу цих об'єктів, такі дані не враховують. Разом із тим, слід зазначити, що на практиці трапляються випадки застосування вичерпаних (минулих) витрат у процесі прийняття управлінських рішень. Це пояснюється такими причинами:

- система оцінки результатів діяльності основана на даних минулих періодів. Тому вичерпані витрати керівники використовують, щоб найвигідніше для себе відобразити минулі події;

- менеджери намагаються приховати невдалі результати інвестиційних рішень у минулому;

- здійснені витрати застосовують як вхідні дані для моделей прогнозування витрат;

- витрати використовують, обгрунтуючи, що треба продовжувати діяти в напрямі, визначеному в минулому, оскільки майбутні вигоди перевищать минулі витрати;

- причини невдалого розвитку подій можуть бути зумовлені неконтрольованими фактори, які менеджери сподіваються змінити;

- величина вичерпаних витрат у вигляді інвестицій у певний господарський об'єкт може слугувати певною планкою, що перешкоджає участі конкурентів у ринку.

Вихідною умовою класифікації витрат на релевантні та нерелевантні при калькулюванні за видами діяльності є вплив зміни в попиті (споживанні) та пропозиції (постачанні) на ресурси діяльності. Якщо зміни згаданих чинників зумовлюють зміни у витрачанні ресурсів, то такі витрати вважають релевантними і враховують приймаючи рішення щодо вибору тієї або іншої альтернативи.

Змінні ресурси закуповуються і споживають у міру необхідності (наприклад, вода на технологічні цілі). Обсяг їх споживання на підприємстві дорівнює величині закуплених ресурсів, тобто їхній попит та пропозиція однакові. Тому дані про змінні ресурси є нерелевантними. Якщо рівень діяльності збільшується, то зростає й попит на ресурси, і відповідно їх величина підпадає під визначення релевантної інформації. Отже, такий підхід створює можливість для глибшого вивчення змінних витрат на різних рівнях.

Постійні ресурси підприємство повинно придбати завчасно, до моменту їх використання,

тому їх частина на кінець періоду може залишитися неспожитою (нерозподіленою). Аналіз таких ресурсів є складнішим і залежатиме від порядку їх використання в часі: поширюються вони на діяльність одного або кількох періодів у майбутньому. Так, у першому випадку (постійні витрати пов'язані з одним періодом), якщо підприємство прагне розширити обсяг діяльності, виникають дві ситуації. За наявності невикористаних постійних ресурсів інформація про їх споживання в майбутньому буде нерелевантною, оскільки попит збільшується в межах невикористаних можливостей без залучення додаткових ресурсів. Коли такого надлишку немає, постійні ресурси вважатимуть релевантними. Якщо вирішено зменшити попит на ресурси, наслідки для пропозиції цих ресурсів також можуть бути двоїстими: залишити пропозицію без змін або зменшити її відповідно до обсягів зниження попиту на ресурси. У разі зменшення виробничої потужності витрати ресурсів є релевантними, а якщо виробнича потужність залишається на тому самому рівні, вони стають нерелевантними.

У другому випадку, коли ресурси купують, розраховуючи споживати упродовж кількох періодів, такі витрати не впливатимуть на майбутні рішення, оскільки їх авансували, а виникнення витрат у майбутньому безпосередньо залежатиме від первинно здійснених у минулому витрат. Наприклад, уклавши договір фінансової оренди, підприємство в майбутньому погашатиме основну суму боргу і сплачуватиме відсотки незалежно від рівня випуску продукції. Але якщо для продовження діяльності необхідно залучити додаткові потуж-

ності, то орендну плату, яку потрібно сплачувати за угодою, вважатимуть релевантними витратами.

## 5. Висновки

Підсумовуючи викладений матеріал, можна зазначити, що нема єдиного правила щодо того, які витрати будуть релевантними в усіх можливих випадках. Для класифікації всіх даних за цією ознакою потрібно детально аналізувати кожної ситуації, і чим вищий часовий інтервал альтернативи, тим більше показників стають релевантними.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика* / А. Апчерч; [пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 952 с.
2. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навч. посіб.* / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»* / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
4. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підруч.* / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Друри К. *Управленческий и производственный учет: учеб.* / К. Друри; [пер. с англ.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. *Управленческий учет* / [Аткинсон, Энтони А. и др.; пер. с англ.] – [3-е изд.] – М. : Издательский дом «Вильямс», 2005. – 876 с.



## ПІДХОДИ ДО ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація.* Автором проведено дослідження поглядів економістів на аналіз інноваційної діяльності. Пропонується власний підхід до вирішення наукової проблеми, наголошується на необхідності розглядання інновацій не тільки з огляду економічний ефект власника нововведення, а й суспільства взагалі та галузі.

*Ключові слова:* аналіз, інноваційна діяльність, інноваційний потенціал.

Piskun O.

## GOING IS NEAR ECONOMIC ANALYSIS OF INNOVATIVE ACTIVITY OF ENTERPRISES

*Annotation.* An author is conduct research of points of view of economists on the analysis of innovative activity and the own going is offered near the decision of scientific problem, the necessity of consideration of innovations is marked not only from the point of view of economic effect of proprietor of innovation but also from the point of view of society in general and industries.

*Keywords:* analysis, innovative activity, innovative potential.

### 1. Вступ

У світовій практиці основним чинником стабільного зростання економіки є інноваційна активність підприємств різних галузей. Інноваційний розвиток в період криз, з одного боку, ускладнений зважаючи на відсутність достатньої кількості фінансових ресурсів, з іншого боку, є об'єктивною необхідністю подальшого розвитку. Свого часу Г. Менш [1] зазначав, що депресія є генератором умов для появи радикальних технологічних (базисних) інновацій, на відміну від Х. Фрімена, який зауважував, що «депресія скоріше пригнічує, ніж прискорює впровадження інновацій. Більш відповідним поясненням ролі інновацій буде її непряме значення. Під час депресії збільшується соціальна напруга, її зняття вимагає різного роду змін, що створює у свою чергу сприятливі можливості для організаційних інновацій» [2]. Отже криза є поштовхом для пожвавлення інноваційних процесів, а види інновацій, які будуть з'являтися, залежать, на наш погляд, від стану економіки, потреб споживачів, соціальної напруги і навіть історичного розвитку економіки в кожній країні. В будь-якому випадку, інноваційна спрямованість економічного розвитку є об'єктивною необхідністю і набуває особливої актуальності.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідження перспектив інноваційних трансформацій підприємств України зумовлює необхідність формування аналітичного інструментарію, що дозволяє оцінювати економічний потенціал

і ефективність його функціонування. У економічній літературі зроблені спроби розробити методи економічного аналізу та оцінки інноваційного потенціалу - А. В. Гриньов, Т. В. Деділова [3], Г. І. Ковалева [4], і інноваційній ефективності - Л. І. Федулова, В. Л. Осецький, Ю. В. Гончарів, О. Ю. Рудченко, Ю. М. Бажал [5], О. Ф. Андросова, А. В. Череп [6], С. Ю. Ягудин [7], С. К. Швець [8]. Безумовно, що праці українських і зарубіжних учених заслуговують на пильну увагу, але вони не носять комплексний характер і є фрагментарними. Це пояснюється тим, що кожен дослідник пропонує вирішення окремих завдань в певній сфері інноваційної діяльності, але бажано мати повне уявлення про результати впровадження інновацій, їх вплив на суспільство, виробництво, зростання добробуту громадян і загалом на економічне зростання держави.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Найбільш повне використання інноваційного потенціалу є значущим чинником ефективного функціонування і розвитку підприємств різних галузей. У спробі виявити, який сучасний стан і перспективи постіндустріальної модернізації промислових комплексів та окремих підприємств, наш аналіз ґрунтується на дослідженнях провідних економістів України та зарубіжних країн, їх систематизації та розробці власних підходів до аналізу інноваційної ефективності.

### 4. Виклад основного матеріалу

Інноваційна діяльність в Україні перебуває на початку свого становлення. Нажаль, згідно з да-

ними, висвітленими в доповіді директора Департаменту інноваційного розвитку Державного агентства України з інвестицій та інновацій О. Хименко на Міжнародній конференції із зміцнення потенціалу у сфері комерціалізації і захисту інтелектуальної власності, яка відбулася в м. Москва 6 - 8 жовтня 2010 року Україна за інноваційним розвитком займає 82 позицію серед 133 країн світу. За рейтингом Всесвітнього економічного форуму 2009 – 2010 при врахуванні 12 показників позиції нашої країни в 2010 році порівняно з 2009 роком погіршилися, а саме:

Інституції - 120/115  
Інфраструктура - 78/79  
Макроекономічна стабільність - 106/91  
Системи: - охорона здоров'я і середньої освіти - 68/60  
- вищої освіти і підвищення кваліфікації - 46/43  
Ефективність товарних ринків - 109/103  
Ефективність ринку праці - 49/54  
Розвиненість фінансового ринку - 106/85  
Технологічна готовність - 80/65  
Розмір ринку - 29/31  
Розвиток бізнесу - 91/80  
Інновації - 62/52

Основною причиною такого становища є недостатній рівень конкурентоспроможності продукції українських підприємств, нестача фінансових ресурсів, нестабільне законодавство та політичне середовище. Для формування сприятливого інноваційного клімату в державі необхідно, з одного боку, розробити реальну державну програму інноваційного розвитку України, з іншого, створити сприятливі умови для активізації підприємств у сфері нововведень, розробок та ін. У сучасних умовах господарювання підприємство буде конкурентоспроможним тільки у тому випадку, якщо його продукція відповідатиме світовим стандартам, що забезпечується за рахунок оновлення асортименту продукції, підвищення її якості, вдосконалення виробничо-технологічних процесів, оновлення устаткування. Такі зміни можливі і необхідні і вони є часткою інноваційних процесів суб'єкта господарювання. Інноваційний потенціал, на думку автора, можна визначити як бажання, можливість і здатність підприємства до кардинальних змін хоча б в одному з елементів системи функціонування на основі аналізу кадрового, фінансового, технологічного, виробничого, організаційного, логістичного стану підприємства. Безперечно, що не всі зміни можна віднести для інновацій, у будь-якому випадку, підтвердженням нововведення буде документ державного зразка про наявність винаходу, розробки промислового зразка, раціоналізаторської пропозиції.

Гриньов А. В., Деділова Т. В. пропонують проводити оцінку інноваційного потенціалу підприємства через його підсистеми з огляду на інноваційну мету та за допомогою інтегрального показника, який «зазначає спроможність підприємства до забезпечення реалізації інновацій та відповідність внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства особливостям інноваційної діяльності» [9].

В умовах глобалізації, коли роль виробничо-економічних систем зростає [10], слід приділяти більше уваги методикам оцінки інноваційного потенціалу кластерооб'єднаних структур, що знайшло відображення в монографії Єрмошенко М. М. та Ганущак-Єфіменко Л. М. [11]. На думку авторів, інтегральна оцінка потенціалу кластеру шляхом ієрархічного моделювання ситуації повинна розраховуватись з урахуванням сумісності та взаємодоповненості потенціалів партнерів.

Визначаючи ефективність інновацій більшість авторів поєднують інновації зі стратегією розвитку підприємства або зі стратегією вибору оптимального інноваційного рішення, що цілком слушно. Російський економіст Швець С. К. [8] пропонує визначати ефективність тієї чи іншої інноваційної стратегії не на основі показника економічної ефективності, а на значеннях інноваційного ризику у випадку мінімізації витрат або у випадку максимізації ефекту. Врахування ризику при прийнятті рішень щодо інновацій безумовно необхідно, але в кожному конкретному випадку треба виходити також з тих міркувань, наскільки підприємство готове до тих чи інших втрат. Мається на увазі і фінансовий складник функціонування, і здатність менеджерів вищої ланки визначити та приймати ризик.

Ковальова Г. І. [4] простежує зв'язок економічних і технологічних критеріїв при формуванні інноваційної стратегії в нафтових компаніях, і як критерій ефективності технології пропонує використовувати показник чистого дисконтованого доходу на основі сценарного та приростного методів.

Найбільш вдала спроба у світовій практиці комплексного оцінювання інновацій зазначена в «Oslo Manual» [12] - документі, що являє собою рекомендації зі збору та аналізу даних про інновації. В цій науковій праці розкрито підходи до формування системи показників для оцінки інноваційної діяльності підприємств, розроблено методичні рекомендації щодо формування та обробки інформації, яка стосується інновацій. Проте у ній є багато недоліків, починаючи з визначення терміну інновацій та їх класифікації, тому, як наслідок, вони відображаються в запропонованих методиках. Аналогічні підходи використовуються і в законодавчих актах України. Слід зазначити, що запропоновані показники мало чим відрізняються від показників аналізу господарської діяльності підприємств, що не займаються інноваційною діяльністю. Згідно з законодавством України, до системи економічного аналізу оцінювання інновацій відносяться такі групи показників: дисконтні та традиційні (використовуються також при оцінюванні будь-якого інвестиційного проекту, не обов'язково інноваційного); оцінювання ліквідності та фінансової стійкості (це взагалі показники, що являються складовою постійного моніторингу функціонування підприємства); оцінювання ризиків (кожне підприємство з довгостроковою стратегією не може не враховувати вплив ризику на його діяльність). Звісно, що розрахунки таких показників важливі для підприємств інноваційної спрямованості, але

необхідно відштовхуватись не тільки від статичної інформації, а робити наголос на динамічні зміни, тобто треба оцінювати, з нашої точки зору, інноваційну активність на перспективу.

Виходячи з вищевикладеного, можна зробити висновок, що на сьогоднішній день не існує комплексної методики аналізу та оцінки інноваційної діяльності підприємств.

Таким чином, автором пропонується підхід до аналізу інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, який включає такі блоки:

1. Визначення інноваційного потенціалу підприємства з урахуванням поточного фінансово-економічного стану, при цьому, окремо повинна приділятися увага досягнутому рівню інноваційності.

2. Проведення моніторингу та порівняльного аналізу інноваційних досягнень підприємств галузі.

3. Аналіз інноваційної активності підприємства, на основі динаміки зміни величини витрат на інноваційну діяльність та рентабельності діяльності при враховуванні кількості інноваційних проєктів, що впроваджені та знаходяться в розробці підприємства.

4. Аналіз вибірки альтернативних інноваційних розробок або проєктів та визначення їх впливу на кінцеві результати функціонування суб'єкта діяльності.

5. Оцінка ефективності впровадження інновацій з урахуванням їх життєвого циклу.

6. Розробка системи прийняття рішень щодо розширення або згортання інноваційної діяльності.

Взагалі при оцінці ефективності інновацій необхідно використовувати комплексний підхід, який буде включати:

- економічну оцінку інновацій з точки зору суспільства, тобто економічний, соціальний та екологічні аспекти нововведень. Такий економічний результат є приростом валового національного доходу і включає сумарний ефект від впровадження інновацій у їх виробників, споживачів продукції та кінцевих споживачів.

- аналіз впливу інновацій на кінцеві результати діяльності підприємства з визначенням співвідношення витрат та економічної вигоди. До речі, такий ефект є частиною суспільного ефекту.

- визначення економічної ефективності впровадження нових ідей та розробок на стан галузі. Очевидно, що заміна обладнання, розширення асортименту, покращення якості продукції, організаційні зміни, використання міжнародних стандартів виробництва продукції та організації умов праці та інше, на одному підприємстві, буде поштовхом до дій для всіх господарюючих суб'єктів галузі в бажанні бути конкурентоздатними.

## 5. Висновки

Проведене дослідження дозволяє зробити висновки, що Україна має розвиватись в інноваційному напрямку, але в економічній літературі від-

сутній комплексний підхід до економічного аналізу інновацій. Тому автором пропонується власний підхід до аналізу інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, який включає 5 блоків та наголошується на необхідності розглядання інновацій не тільки з точки зору економічного ефекту власника нововведення, а й з точки зору суспільства взагалі та галузі.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Mensch G. Das Technologische Patt, Innovationen uberwinden die Depression. Umschau Verlag, Frankfurt am Main, 1975 – P.160.

2. Freeman C. Technology Policy and Economic Performance.: L.: Pinter Publishers, 1987.

3. Гриньов А. В. Управління інноваційним розвитком промислових підприємств у глобальному середовищі: монографія / А. В. Гриньов, Т. В. Деділова – Х.: ХНАДУ, 2008.

4. Ковалева А. И. Государственное регулирование научно-технической и инновационной деятельности в нефтяных компаниях / А. И. Ковалева. – М.: Диалог-МГУ, 1999. – 118 с.

5. Корпоративні структури в національній інноваційній системі України / [Л. І. Федулова, В. Л. Осецький, Ю. В. Гончаров, О. Ю. Рудченко, Ю. М. Бажал] / [за редакцією Л. І. Федулової] / Інститут економіки та прогнозування НАН - К.: УкрІНТЕІ, 2007. – 812 с.

6. Андросова О. Ф. Трансфер технологій як інструмент реалізації інноваційної діяльності: монографія / О. Ф. Андросова, А. В. Череп. – К.: Кондор, 2007. – 356 с.

7. Ягудин С. Ю. Организационно-экономические проблемы инновационной деятельности предприятия и организаций: монография / С. Ю. Ягудин. – М.: ИНИОН РАН, 2002, - 395 с.

8. Швец С. К. Инновационные инвестиции. монография / С. К. Швец. – СПб.: Менделеев, 2004.

9. Гриньов А. В. Управління інноваційним розвитком промислових підприємств у глобальному середовищі: монографія / А. В. Гриньов, Т. В. Деділова. - Х. : ХНАДУ, 2008. – 148 с.

10. Пискун Е.И. Тенденции развития производственно-экономических систем в Украине / Е. И. Пискун // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 109/2010. Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2010 – С. 120-122.

11. Єрмошенко М. М. Механізм розвитку інноваційного потенціалу кластерооб'єднаних підприємств: [монографія] / М. М. Єрмошенко, Л. М. Ганущак-Єфіменко. – К.: Національна академія управління, 2010. – 236 с.

12. Руководство Осло. Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям. 3-е изд., совместная публикация ОЭСР и Евростата / [пер. на рус. яз.] — М.: ГУ «Центр исследований и статистики науки», 2006. – 192 с.

## КЛАСИФІКАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ОРГАНІЗАЦІЙНИМИ ФОРМАМИ ТА ВИДАМИ

*Анотація.* Проаналізовано класифікаційні ознаки контролю та розкрито їх сутність. Запропоновано власну думку щодо класифікації економічного контролю, що сприятиме дефініції його змісту та застосуванню в практичній діяльності.

*Ключові слова:* контроль, класифікаційні ознаки контролю.

Podolanchyk O.

## CLASSIFICATION OF CONTROL ON ORGANIZATIONAL FORMS AND KINDS

*Annotation.* The classification signs of control are analyzed and their essence is exposed. Own opinion is offered in relation to classification of economic control, that will be instrumental in definitions of his maintenance and application in practical activity.

*Keywords:* control, classification signs of control.

### 1. Вступ

В умовах сучасних ринкових відносин і наявних кризових ситуацій виникають передумови для виникнення та скоєння певних правопорушень. Саме тому в системі управління значне місце посідає контроль.

Контроль – багатозначне поняття: принцип управління; стадія процесу управління; функція управління. Однак, у загальному його значенні – це система спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів. Контроль забезпечує об'єктивність інформації та реальність справ суб'єкта господарювання, встановлює відповідність їх діяльності певним критеріям, нормативам, положенням, законам тощо.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Результати наукових досліджень провідних вітчизняних науковців: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговської, Л. В. Дікань, Є. В. Калюги, М. В. Кужельного, В. В. Нападівської, В. П. Пантелєєва, В. С. Рудницького, В. С. Шевчука та інших, мають істотне значення в аспекті теоретичних та методичних положень. Проте, віддаючи належне науковим розробкам, слід зазначити, що низка проблемних питань залишаються не вирішеними і свідчать про актуальність дослідження.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є огляд класифікаційних ознак контролю та розкриття їх суті, що сприятиме дефініції змісту контролю та застосуванню в практичній діяльності.

### 4. Виклад основного матеріалу

Досліджуючи суть слова «контроль» варто зазначити, що воно походить від французького

«controle» і означає перевірку, спостереження. При цьому, французьке «controle», у свою чергу, утворилося від латинського «contra» – що означає «проти», «протилежність» тому, що виражено в другій частині слова. У другій частині слова «контроль» міститься слово «роль», від латинського – «role» – тобто «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь». «Ступінь участі в чомусь» – одне із варіантів тлумачення слова «роль» – слід розглядати як здійснення будь-якої дії. У цьому випадку у значенні слова «контроль», крім «перевірки» або «нагляду з метою перевірки», впливає ще один зміст цього слова, який іноді не береться до уваги, – протидія чомусь небажаному. В такому розумінні більш правильно тлумачити слово «контроль» як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого [5, с. 6].

Дослідження свідчать, що до сьогоденного часу серед вчених немає єдиної думки щодо назви контролю. Так, деякі вчені визначають контроль як фінансовий, який є однією із форм управління фінансами, являється особливою сферою контролю, що зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави [11, с. 10; 2, с. 21]. Інші схиляються до того, що контроль є господарським [5, с. 7; 7, с. 19], оскільки саме словосполучення характеризує економічні відносини.

Проведений аналіз економічної літератури дає можливість зазначити, що суть слова «економіка» можна характеризувати як «господарство», а вже «господарство» розкривається як хазяйнува-

ння, господарювання, яке здійснюється на підприємстві, організації, в установі, державі.

На нашу думку, найбільш вдалим є визначення контролю як економічного [1, с. 14; 8, с. 15], оскільки він функціонує у сфері економіки будь-якого суб'єкта і виступає системою органів і державного і господарського управління, які контролюють економічний та соціальний розвиток в країні.

Види контролю в літературних джерелах розглядаються за різними класифікаційними ознаками [1-3; 5; 7-9, 11]. Класифікація – це розподіл об'єктів, понять, назв на класи, розділи за спільною ознакою [4, с. 764]. Найбільш поширену та дієву у практичному використанні класифікацію контролю наведемо за такими ознаками: за часом проведення, за джерелами інформації, за формами здійснення, за видами [1-3; 5; 7-9].

За часом проведення контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) та наступний (ретроспективний) [1-2; 5; 7-8, 11].

Попередній контроль здійснюється до проведення господарських операцій та прийняття управлінських рішень. Його мета – попередити протизаконні дії посадових осіб, економічно невиправдані господарські операції; забезпечити економічне та ефективне витрачання ресурсів. Широко використовують на стадії планування, складання кошторисів, укладання договорів, попереднього огляду токів, зерносховищ до приймання урожаю, готовності техніки тощо. Можуть проводити всі органи державного, відомчого та внутрішньогосподарського контролю.

Поточний контроль здійснюють у процесі виконання господарських операцій з метою оперативного виявлення порушень та відхилень від виробничих завдань і нормативів. Проводиться керівниками підприємств, фахівцями, а також контрольно-ревізійними підрозділами. Широко використовується бухгалтерією при оформленні документів та їх прийманні від матеріально-відповідальних осіб тощо.

Наступний контроль проводиться після завершення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та бухгалтерській звітності. Він спрямований на глибоке всебічне дослідження та вивчення законності, економічної доцільності виконаних господарських операцій. Його здійснюють органи відомчого та позавідомчого контролю при проведенні ревізій та перевірок.

Найбільша дієвість контролю досягається поєднанням попереднього, поточного та наступного контролю [7, с.19].

За джерелами інформації розрізняють документальний, фактичний та комбінований контроль.

Документальний контроль полягає у вивченні бухгалтерських документів, записів в облікових реєстрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів. При цьому об'єктом документального контролю є інформація, що характеризує здійснені господарські операції. Серед прийомів документального контролю найбільш поширеними є: економічний аналіз, пере-

вірка документів за формою і змістом, арифметична перевірка, зіставлення документів, нормативно-правова перевірка, письмові пояснення та запити [5, с. 46; 7, с. 20; 8, с. 34].

Фактичний контроль полягає у визначенні фактичного стану об'єктів, наявності та використання майна шляхом обстеження, огляду, обчислення, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу, експертної оцінки, тестування (фактичне опитування осіб) та інших [5, с. 46; 7, с. 20; 8, с. 34; 11, с. 20].

Високий ефект дає поєднання різних прийомів та способів, що отримало назву комбінованого контролю.

З вище викладеного слідує, що у поглядах науковців спостерігається єдність думки щодо класифікації контролю за часом проведення та джерелами інформації.

Однак, розглядаючи наступну класифікаційну ознаку – за формами здійснення, контроль класифікують крім ревізії, тематичних перевірок, аудиту, експертиз [1, с. 16; 7, с. 20-21], на превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні контрольні перевірки [8, с. 35; 11, с. 21], слідство, службове розслідування [1, с. 16], лічильну перевірку звітності, обстеження, господарський спір, документальний та фактичний контроль [11, с. 21]. Для розкриття суті та змісту розглянемо кожну із визначених науковцями форм (табл. 1).

Таблиця 1

#### Характеристика форм здійснення контролю

| Форма               | Характеристика   |
|---------------------|--|
| 1                   | 2  |
| Ревізія             | спосіб наступного переважно документального контролю, який здійснюється за дорученням керівника вищого органу управління або державними контролюючими органами, ревізійною групою за діяльністю підприємств (установ, організацій) з метою встановлення законності, достовірності, економічної доцільності здійснення господарських операцій, а також правомірність дій посадових осіб, які брали участь у їх здійсненні |
| Тематична перевірка | вивчення одного або декількох аспектів діяльності підконтрольного об'єкта (ініціаторами можуть бути вищі та державні органи)   |
| Аудит               | спосіб незалежного фінансового контролю, який здійснюється аудиторськими організаціями (аудиторами) на договірних умовах для підтвердження достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств (установ, організацій)  |

Продовження табл. 1

| 1                                | 2  |
|----------------------------------|--|
| Експертизи                       | специфічний спосіб контролю, який використовують правоохоронні органи за наявності ознак фактів зловживань для доказу вини окремих осіб та визначення розміру матеріального збитку, завданого підприємству (установі, організації)   |
| Превентивна контрольна перевірка | здійнюється на стадії попереднього контролю виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднань і підприємств (власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсів згідно з технічно обґрунтованими нормативами)   |
| Поточна контрольна перевірка     | засіб оперативного, систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств і організацій (проводять усі контролюючі органи з питань, які входять до їх компетенції)  |
| Тематична контрольна перевірка   | засіб періодичного оперативного господарського контролю за виконанням об'єднаннями, підприємствами однорідних господарських операцій (подібні до поточних, але проводяться з більш широкого кола показників конкретної теми)   |
| Слідство                         | форма контролю, яка застосовується судово-слідчими органами для встановлення точної суми заподіяної шкоди і винних осіб  |
| Службове розслідування           | сукупність прийомів перевірки додержання посадовими особами, а також робітниками і службовцями нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини у різних ланках народного господарства. Застосовуються ці прийоми в основному при перевірці скарг трудящих, вивченні причин порушення чинного законодавства, заподіянні матеріальних збитків тощо |
| Лічильна перевірка звітності     | сукупність спеціальних прийомів контролю достовірності звітності (форма наступного контролю, яка здійснюється фінансовими органами, що контролюють розрахунки підприємств з бюджетом щодо платежів із прибутків (доходів))   |
| Обстеження                       | ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема, зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці і технікою безпеки  |

Продовження табл. 1

| 1                       | 2   |
|-------------------------|---|
| Господарський спір      | спосіб виявлення дотримання законності й забезпечення законних прав у господарських взаємовідносинах підприємств          |
| Документальний контроль | встановлення реального стану об'єкта за допомогою органолептичних методів контролю  |
| Фактичний контроль      | встановлення суті і достовірності господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності |

Наведені характеристики контролю використовуються в контрольно-ревізійній роботі у тісному взаємозв'язку, що підвищує дієвість контролю. Зміст контролю виявляється в його формах, а здійснення – у способах і прийомах.

З цього приводу варто звернути увагу на думку Дерія В. А., який визначив, що форми економічного контролю – це певні характеристики контролю, пов'язані із застосуванням його відповідних прийомів і способів [3, с. 185]. Тому, на нашу думку, найбільш прийнятною класифікацією контролю за формами здійснення для практичного застосування є така: аудит, ревізія, тематична перевірка та експертиза. Це пояснюється тим, що превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні контрольні перевірки, слідство, службове розслідування, лічильна перевірка звітності, обстеження, господарський спір є сукупністю способів, процедур та прийомів, за допомогою яких здійснюється реальна оцінка підконтрольних об'єктів. Тобто, вони використовуються суб'єктами контролю в аудиті, експертизі, ревізії та тематичних перевірках.

Особливої уваги заслуговує дослідження класифікації контролю *за видами* (суб'єктами здійснення) (табл. 2).

Наведена класифікація свідчить про різноманітність поглядів щодо другого (муниципальний – відомчий) та четвертого (контроль власника – відомчий – внутрішньогосподарський) видів контролю. З метою визначення кожного з видів охарактеризуємо їх суть.

Державний контроль здійснюють органи державної влади і управління та спеціалізовані органи контролю. Державний (позавідомчий) контроль поширюється на всі галузі народного господарства, підприємства, установи та організації незалежно від їх відомчої підпорядкованості. Основними завданнями цього контролю є: перевірка законності та правильності розподілу фінансових засобів держави і ведення бухгалтерського обліку, перевірка ефективності витрачання державних коштів; правильності розрахунків і сплати податків [1, с. 16; 7, с. 20; 8, с. 18; 11, с. 14].

## Класифікація контролю за видами

| Літературне джерело  | Вид  |
|--|--|
| Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.                                      | 1. Державний<br>2. Муніципальний<br>3. Незалежний<br>4. Контроль власника (внутрішньовідомчий, внутрішньогосподарський)              |
| Горбатова Є. Ф. Контроль і ревізія: [навч.-практ. посіб. ] / Є. Ф. Горбатова – Сімферополь: ДІАЙП, 2010. – 329 с.                        | 1. Державний<br>2. Муніципальний<br>3. Незалежний<br>4. Економічний контроль власника (внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський) |
| Контроль і ревізія: підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 560 с.      | 1. Державний<br>2. Відомчий<br>3. Аудиторський<br>4. Контроль власника (внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський)                |
| Основи аудиту: навч. посіб. / С. І. Дерев'яно, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с. | 1. Державний (позавідомчий)<br>2. Відомчий<br>3. Аудиторський (незалежний)<br>4. Внутрішньогосподарський (внутрішній)                |
| Пантелеев В. П. Аудит: навч. посіб. / В. П. Пантелеев – К.: «Видавничий дім Професіонал», 2008. – 400 с.                                 | 1. Державний<br>2. Муніципальний<br>3. Незалежний<br>4. Контроль власника (внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський)             |
| Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б. Ф. Усач – К.: Знання-прес, 2004. – 253 с.  | 1. Державний<br>2. Муніципальний<br>3. Незалежний<br>4. Контроль власника (відомчий, внутрішньогосподарський)                        |

Муніципальний контроль відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» здійснюють місцеві ради народних депутатів та їх комісії за виконанням плану і програми соціально-економічного і культурного розвитку, здійснюють контроль стосовно бюджету, фінансів, цін, прав власності, планування і обліку, стосунків з підприємствами, установами, організаціями, які знаходяться у комунальній власності. Органи місцевого самоврядування є юридичними особами і наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність відповідно до закону. Органам місцевого самоврядування можуть надаватися окремі повноваження органів виконавчої влади, у здійсненні яких вони є підконтрольними відповідним органам виконавчої влади [10].

Відомчий контроль проводиться міністерствами, органами державного управління за діяльністю підвідомчих їм підприємств, організацій і установ [7, с. 20]. Він здійснюється контрольноревізійними підрозділами міністерств і відомств, що фінансуються за рахунок бюджету, підпорядковується і вищому органу державного фінансового контролю, і відповідному міністерству чи відомству. Основна функція – детальний контроль за правильністю витрачання бюджетних коштів [11, с. 18].

Відомчість виявляється у створенні в регіонах від імені відомства (апарат галузевого економічного управління) власної інфраструктури для своїх підприємств [4, с. 216].

Незалежний (аудиторський) контроль здійснюється аудиторськими фірмами або аудиторами за діяльністю суб'єктів господарювання. Його мета – висловлення думки щодо достовірності, законності, повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності інформації щодо подій та дій суб'єкта господарювання [2, с. 14; 5, с. 43; 7, с. 21; 8, с. 29]. Аудиторський контроль організовується на господарських засадах [11, с. 14].

Контроль власника ряд авторів поділяють (рис. 3) на внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський [2, с. 15; 5, с. 43; 8, с. 30] та на внутрішньовідомчий (відомчий) і внутрішньогосподарський [1, с. 16; 11, с. 14], а також виокремлюють його як внутрішній у значенні внутрішньогосподарський [7, с. 20].

Таблиця 3

## Контроль власника

| Характеристика   | Автор           |
|--|-----------------|
| 1  | 2               |
| Внутрішньосистемний контроль здійснюють міністерства, державні комітети, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання відповідно до законодавчих та інших нормативних актів, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства проводяться за ініціативою власника, тобто органом, якому підпорядковане підприємство на правах власності | Пантелеев В. П. |

Продовження табл. 3

| 1  | 2  |
|--|--|
| Внутрішньосистемний – здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств та відомств, які фінансуються за рахунок бюджету. Здійснюють фінансовий контроль відповідно до чинного законодавства шляхом періодичного проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підлеглих відомству або міністерству підприємств | Горбатова Є. Ф.,<br>Усач Б. Ф.   |
| Внутрішньовідомчий – проводять міністерства, відомства, органи державного управління щодо діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій у формі тематичних перевірок і ревізій  | Гончарук Я. А.,<br>Рудницький В. С.  |
| Відомчий – контроль, що проводиться на підпорядкованих підприємствах за розпорядженням керівника вищого органу штатними і позаштатними контролерами та іншими посадовими особами   | Бутинець Ф. Ф.   |
| Внутрішньогосподарський – здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств у межах своєї компетенції   | Горбатова Є. Ф.,<br>Бутинець Ф. Ф.,<br>Гончарук Я. А.,<br>Рудницький В. С.,<br>Дерев'яно С. І.,<br>Олійник С. О.,<br>Пантелєв В. П.,<br>Усач Б. Ф. |

Щодо визначення внутрішнього контролю, то згідно з Міжнародним стандартом аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» внутрішній контроль – це процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно: 1) достовірності фінансової звітності; 2) ефективності діяльності; 3) дотримання застосовуваних законів та нормативних актів [6].

Безперечним є те, що в нових умовах господарювання основним суб'єктом контролю за діяльністю одиниць господарювання є власник. Лише він наділений владними повноваженнями щодо формування, використання та розподілу майна і результатів господарювання, а тому завжди виконує невід'ємну функцію – посилення власності та забезпечення її збереженості. Керівники починають здійснювати функцію контролю з того моменту, коли підприємство створено та сформульовано мету і завдання його діяльності.

Власником і, відповідно, суб'єктом контролю може бути держава, колектив, приватна особа тощо [5, с. 7]. Звідси контроль власника може бути внутрішньогосподарським, відомчим чи муніципальним.

Тому вважаємо, що контроль власника є внутрішнім контролем і доречно його групувати у такі підвиди: внутрішньовідомчий, внутрішньосистемний, внутрішньо-господарський, внутрішній аудит та громадський контроль.

На нашу думку, внутрішньовідомчий – здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, відомств, органів державного управління стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій, які фінансуються за рахунок бюджету.

Внутрішньосистемний контроль проводиться на підпорядкованих підприємствах штатними і позаштатними контролерами та іншими посадовими особами. Такий контроль характерний для великих підприємств, корпорацій тощо, які у своїй структурі мають відокремлені географічні чи виробничі сегменти. Також внутрішньосистемний контроль характерний для міністерств, відомств, органів державного управління стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій. Проводиться за ініціативою власника або ж за розпорядженням керівника вищого органу управління.

Внутрішньогосподарський – притаманний окремому підприємству та здійснюється контролюючими органами та посадовими особами самого підприємства відповідно до покладених на них службових обов'язків. Результати внутрішньогосподарського контролю потрібні керівникам для прийняття раціональних управлінських рішень.

Внутрішній аудит – це функціональний контролюючий орган суб'єкта господарювання, який підпорядкований власнику і працює з метою оцінки ефективності системи управління підприємства та системи контролю.

Громадський контроль – це той, який здійснює профспілкова організація, яка є на підприємстві. Складовою такого контролю може також бути створена на підприємстві незалежна служба внутрішнього контролю (НСВК), яка б відповідала вимогам і управління і власників [9, с. 112]. Слушною вважаємо думку Дерія В. А. щодо виокремлення у видах економічного контролю громадського та змішаного. Автором визначено: громадський контроль – це контроль, який здійснюють громадські (суспільні) організації (спілки, товариства), політичні партії та рухи, засоби масової інформації, профспілки, місцеві ради народних депутатів, депутатські фракції, групи та окремі депутати, деякі громадяни або групи осіб з метою обслуговування відповідних громадських (суспільних) інтересів перед державою, приватним власником, трудовим колективом, місцевою радою народних депутатів і органами місцевого самоврядування тощо; змішаний – контроль, що поєднує кілька видів економічного контролю (наприклад до роботи контролерів за дорученням власника долучаються аудиторі, аудиторам у процесі виконання аудиторської перевірки допомагають громадські контролери тощо) [3, с. 173-175]. Однак, на нашу думку, громадський контроль варто характеризувати на місцевому рівні (області, району, міста, села). Тому вважаємо його місцевим.





**Рис. 1. Класифікація економічного контролю**

### 5. Висновки

Проаналізувавши різні думки вчених щодо видів та форм економічного контролю, вважаємо доречним класифікувати його: 1 – за видами: державний, місцевий, незалежний, внутрішній та комбінований (змішаний); 2 – за формами: ревізія,

тематична перевірка, аудит, експертиза; 3 – за часом проведення: попередній, поточний, наступний; 4 – за джерелами інформації: документальний, фактичний, комбінований.

За результатами проведеного дослідження класифікації контролю сформуємо власну думку з цього питання (рис. 1).

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що контроль багатозначне поняття. Дослідження класифікаційних ознак контролю та розкриття їх суті, дало можливість сформуувати власний погляд на класифікацію економічного контролю, що на нашу думку, сприяє розкриттю змісту контролю як однієї із функцій управління в усіх сферах діяльності.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид., переробл. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
2. Горбатова Є. Ф. Контроль і ревізія: навч.-практ. посіб. / Є. Ф. Горбатова. – Сімферополь: ДІАЙП, 2010. – 329 с.
3. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т 1 / [редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.)]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

5. Контроль і ревізія: підруч. / [Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 560 с.

6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / [О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С. О. Куликов] ; [пер. з англ.]. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006 р. – 1152 с.

7. Основи аудиту: навч. посіб. / [С. І. Дерев'яно, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло]. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

8. Пантелеев В. П. Аудит: навч. посіб. / Пантелеев В. П. – К.: «Видавничий дім Професіонал», 2008. – 400 с.

9. Подолянчук О. А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / О. А. Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 10. – С. 109-112/

10. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України №280/97-ВР від 21.05.1997 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

11. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-прес, 2004. – 253 с.

УДК 657

Поліщук В. Л.

## ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ОБЛІКУ

*Анотація.* У статті розглянуто оцінку нематеріальних активів в Україні та згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності. Наведено сучасні підходи до оцінки об'єктів нематеріальних активів, а також їх вплив на управління підприємством.

*Ключові слова:* облік, нематеріальні активи, оцінка, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Polishchuk V.

## THEORETICAL - METHODOLOGICAL VALUE OF ESTIMATION OF NON-MATERIAL ASSETS IN ACCOUNTING

*Annotation.* The evaluation of the nonmaterial assets in the Ukraine and in the international standards of the financial statement at the article reviewed. The modern approaches to the evaluation of the objects of nonmaterial assets and its influence into the management of the enterprise are presented.

*Keywords:* account, non-material assets, estimation, international standards of the financial reporting.

### 1. Вступ

Розвиток економіки визначає новий підхід до методології і організації бухгалтерського обліку, що є одним з основних джерел інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Нематеріальні активи підприємства є однією з важливих категорій обліково-аналітичного процесу. У системі теоретичних основ формування і використання нематеріальних активів важливу роль відіграє концепція їх оцінки, що в насамперед

впливає на об'єктивність обліку і формування фінансової звітності підприємства.

Стабільно може розвиватися те підприємство, яке має резерви оптимізації виробничо-господарської діяльності. Виникає необхідність вітчизняних підприємств активізувати інноваційну діяльність, яка виявляється в ефективному та раціональному використанні нематеріальних активів, використанні інноваційних підходів у керівництві.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми методики та організації оцінки нематеріальних активів досліджувалися в працях вітчизняних вчених: О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, М. В. Кужельного, Б. М. Литвина, Н. М. Малюги, М. С. Пушкаря, В. С. Рудницького, В. В. Сопка, І. Д. Фаріона, В. Г. Швеця, С. І. Шкарабана та інших. Ці ж питання розглядають і зарубіжні вчені, зокрема: Глен А. Велш, М. Ф. Ван Бред, В. Качалін, А. Ковалев, В. Палій, Е. Райс, Я. Соколов, Дж. Фрідман, Е. Хелферт, Е. Хендріксен та інші.

Проте, ще залишається чимало невирішених питань, пов'язаних з оцінкою нематеріальних активів, які потребують детального дослідження і вироблення пропозицій для застосування в практичній діяльності підприємств.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є вивчення ролі і теоретико-методичного значення оцінки нематеріальних активів в сучасних умовах господарювання.

Реалізація поставленої мети обумовила необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити роль і значення оцінки нематеріальних активів;
- дослідити і проаналізувати діючу практику оцінки нематеріальних активів в Україні;
- розглянути оцінку нематеріальних активів згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності;
- дослідити та визначити недоліки оцінки нематеріальних активів в сучасних умовах.

## 4. Вклад основного матеріалу

Для зарахування нематеріальних активів на баланс підприємства, використання в процесі господарської діяльності, їх необхідно достовірно оцінювати. Особливо ретельно до питань оцінки слід підходити підприємствам високотехнологічних галузей. Як правило, для великих і відомих підприємств саме вартість нематеріальних активів робить помітний внесок у загальну вартість підприємства.

За висловом Я. В. Соколова, оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку [1]. Від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві.

Питання оцінки вартості нематеріальних активів підприємства є актуальним з таких причин:

- вартість нематеріальних активів підприємства являє собою вихідну інформацію для розробки її стратегії й тактики, а в подальшому моніторингу виконання поставлених цілей і завдань, їх адаптації до умов діяльності підприємства;

- одержання достовірної інформації про фінансове становище підприємства й результати його діяльності, а також їх аналіз можливі тільки при використанні об'єктивної оцінки вартості нематеріальних активів.

- чим більш об'єктивно оцінені активи підприємства, тем менша ймовірність помилкових інвестицій і більша ефективність перерозподілу фінансових ресурсів.

Таким чином, об'єктивну оцінку нематеріальних активів підприємства слід розглядати як основу управління не тільки нематеріальними активами підприємства, але й усім підприємством загалом.

Специфічність застосування оцінки в системі бухгалтерського обліку підкреслював М. С. Пушкар, коли зазначав, що "оцінка в обліку необхідна для трансформації фактів, виражених в натуральних показниках, в єдиний універсальний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різномірні об'єкти у співставну форму і зміст" [2, с. 281].

Процеси визначення вартості нематеріальних активів мають певні особливості в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО) [3-4], міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) [5].

Українські стандарти бухгалтерського обліку, використовуючи поняття «оцінка», не пояснюють його значення, проте розробники міжнародних стандартів у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів дають визначення поняття «оцінка» та описують види оцінок, що їх використовують у фінансових звітах.

Оцінювання (оцінка) - це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі і в звіті про прибутки та збитки [6, параграф 99].

Оцінка вартості нематеріальних активів в Україні строго регламентована П(С)БО, тому вона практично завжди відбувається на основі запропонованих документів і, як правило, відірвана від намірів підприємства щодо напрямів використання конкретного об'єкта нематеріального активу.

Оцінка вартості нематеріальних активів згідно з МСФЗ більшою мірою враховує плани власника підприємства. Документальним підтвердженням оцінки виступають внутрішні документи підприємства, а також професійне судження менеджерів і бухгалтерів.

Оцінці окремих видів нематеріальних активів у нормативних документах приділено багато уваги, але при цьому відсутня концептуальна основа оцінки, не пояснюється принципова відмінність між можливими видами оцінок і випадками їх застосування.

Одним з основних завдань облікового процесу придбання нематеріальних активів є формування достовірної первісної вартості. Це зумовлює потребу визначити сукупний обсяг основних та додаткових елементів витрат, визнаних підприємством під час придбання (створення) об'єкта оцінки, отримання права на володіння ним, дове-

денням до придатного стану, що зумовить формування для підприємства економічної вигоди протягом запланованого терміну його використання.

Як основний вид оцінки нематеріальних активів в Україні виступає фактична (первісна) вартість придбання [3-4], названа в міжнародній практиці обліку історичною собівартістю.

Нематеріальні активи надходять на підприємство по-різному. Вони можуть бути придбані за гроші, отримані в обмін на інші активи і безоплатно тощо. І саме від цього згідно з П(С)БО 8 залежить порядок формування їх первісної вартості.

«Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» — це визначення наведено в пункті 4 [4]. Оскільки, у ньому йдеться про необоротні активи, то воно може бути застосоване і щодо активів нематеріальних. З наведеного визначення випливає, що первісна вартість може дорівнювати:

- або сумі сплачених (тих, що підлягають сплаті) коштів;

- або справедливій вартості інших переданих активів.

Як правило, первісна вартість включає вартість самого об'єкта (основний елемент) та інші фактичні витрати (додаткові елементи).

У пункті 11 П(С)БО 8 перелічено елементи первісної вартості, тобто ті витрати, з яких її формують. Перелік додаткових витрат, пов'язаних з придбанням нематеріальних активів, є значно коротшим, ніж аналогічний перелік для основних засобів. Адже через свою специфіку нематеріальні активи не потребують, приміром, витрат на доставку чи монтаж.

Найбільшим недоліком процесу оцінки придбання, нематеріальних активів підприємства є викривлення їх первісної вартості. Залежно від способу (господарський, підрядний, змішаний) здійснення витрат, пов'язаних із встановленням, монтажем та налагодженням об'єктів оцінки, вартість, що вноситься до первісної вартості, буде різною. Це може призвести до завищення первісної вартості об'єкта оцінки порівняно з його ринковою ціною, що зумовить необхідність переоцінки.

В особливий спосіб формують первісну вартість нематеріальних активів, що їх підприємство створює власними силами, а також тих нематеріальних активів, що їх підприємство придбало в незавершеному стані з метою доопрацювання. Порядок формування первісної вартості в цьому випадку дуже схожий на порядок формування первісної вартості основних засобів, що створюються господарським способом. Причому створення нематеріального активу потребує в тому числі і використання матеріальних ресурсів. Крім того, первісна вартість включає прямі витрати на оплату праці, амортизацію обладнання і будь-які інші витрати, передбачені [7].

Оцінка нематеріального активу у МСФЗ залежить від того, чи є він фінансовим або не-

фінансовим; для нефінансового активу - від того, до якого виду він відноситься (нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість і т.д.), від класифікації як довгострокового активу і інших факторів. У Балансі підприємства нематеріальні активи повинні відображатися за реальною (об'єктивною) вартістю.

Як і для будь-яких інших необоротних активів, для нематеріальних активів оцінка на дату балансу дуже важлива. На величину реальної вартості (на дату балансу) нематеріальних активів підприємства впливають такі фактори:

- економічна ситуація (внутрішня і зовнішня);
- особи, що безпосередньо здійснюють оцінку і її перевірку — внутрішні користувачі, професійні оцінювачі, аудиторі;
- система обліку і звітності.

У той же час самі фактори, що впливають на оцінку нематеріальних активів, взаємозалежні. Економічна ситуація впливає на думку користувачів і на систему обліку і звітності. Під впливом думки зовнішніх користувачів формується система обліку й звітності.

У міжнародних стандартах часто використовують вираз «оцінка після первісного визнання». При цьому найчастіше йдеться про оцінку на дату балансу. У деяких випадках, як, приміром, у П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [8], уточнюється «на дату річного балансу».

У П(С)БО 8 про методи оцінки та необхідність вибору одного з них нічого не сказано. Підприємство може здійснювати «переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок» [3, п.19]. Існування активного ринку на сьогоднішній день для нематеріального активу є незвичним.

Згідно із П(С)БО 28 [9] на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Проте варто звернути увагу на те, що оцінювати потрібно саме наявність ознак. Своєчасна переоцінка необоротних активів може запобігти ліквідації підприємства. Адже згідно з положеннями частини третьої статті 155 і частини четвертої статті 144 Цивільного кодексу України [10] господарське товариство підлягає ліквідації, якщо вартість його чистих активів менша за мінімальний розмір статутного капіталу, встановленого законодавством для відповідного виду товариств.

Викладене дає підстави стверджувати, що об'єктивна оцінка нематеріальних активів — один із найважливіших чинників для прийняття управлінських рішень, що сприяють поліпшенню роботи підприємства з відповідними максимально можливими економічними вигодами. Тому суттєвим елементом облікової політики підприємства має стати вибір та обґрунтування підходів щодо оцінки нематеріальних активів.

Удосконалення обліку нематеріальних активів у сучасних умовах залежить від достовірності їх оцінки відповідно до вимог П(С)БО та міжнародних стандартів фінансової звітності (за первинною, залишковою, відновною, ліквідаційною та справедливою вартістю).

На основі проведених досліджень визначено такі основні недоліки щодо оцінки нематеріальних активів:

– не існує однозначно визначеної теоретичної бази для обчислення вартості різних видів нематеріальних активів;

– загальноприйнята класифікація нематеріальних активів не забезпечує виявлення впливу чинників для достовірної їх вартісної оцінки;

– загальноприйнята структура та визначені функції нематеріальних активів не дають можливості сформулювати інформаційне підґрунтя для користувачів щодо прийняття рішень відносно оптимізації використання нематеріальних активів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства загалом.

### 5. Висновки

Оцінка нематеріальних активів залежить від можливості їх ідентифікації, оцінки майбутніх економічних вигод, які генерує об'єкт. Оскільки здійснити таку ідентифікацію і оцінку вигод буває складно, частина об'єктів не визнаються у складі активів, що призводить до перекручень в оцінці вартості активів підприємства загалом.

Таким чином, для розкриття економічних інтересів підприємств в умовах ринкових відносин необхідно вирішити низку методичних питань, пов'язаних з оцінкою нематеріальних активів в обліку і звітності, а також комплекс питань з організації її проведення в обліку. Системний підхід повинен повністю враховувати інтереси власників, задовольняти потреби користувачів обліковою інформацією.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 364 с.

2. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підруч. / Пушкар М. С. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 4 (148). – С. 28-32.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 14.10.2008 року № 1238). // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 4 (148). – С. 26-27.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru).

6. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 4 (148). – С. 65-71.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість": наказ Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" : наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817 // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 4 (148). – С. 113-119.

10. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АВТОМАТИЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

*Анотація.* Наголошено на необхідності ведення управлінського обліку в автоматизованому середовищі. Здійснено моніторинг ринку сучасних інформаційних технологій та визначено низку пакетів прикладних програм, за допомогою яких уможливується ведення управлінського обліку в комп'ютерному середовищі. Окреслено низку вимог, яким повинні відповідати комп'ютерні програми, що спрямовані на автоматизацію управлінського обліку.

*Ключові слова:* управлінський облік, пакети прикладних програм, автоматизована форма обліку.

Polyanska O.

## PROBLEM ASPECTS OF AUTOMATION OF THE MANAGERIAL ACCOUNTING

*Summary.* The attention to necessities of conducting the managerial accounting in the automated environment is inverted. It is lead monitoring the market of modern information technologies and it is determined a line of packages of applied programs by means of which probably conducting the managerial accounting in the computerized environment. It is determined a line of requirements which computer programs directed on automation of the managerial accounting should to answer.

*Keywords:* managerial accounting, packages of the applied programs, the automated form of the accounting.

### 1. Вступ

Концепція побудови та впровадження системи управлінського обліку – це певна сукупність поглядів на розуміння основної суті цієї системи, її розроблення і реалізації заходів з її впровадження, яка повинна містити визначену кількість тверджень, які є ключовими і базовими, а саме: перелік вимог до побудови і функціонування окремих компонентів загального механізму формування і реалізації системи управлінського обліку; принципів особливості, які беруться за основу. Оскільки система управлінського обліку тісно пов'язана із життєво важливими (структуруювальними) функціями підприємства, вона істотно впливає на усі аспекти його життя, зокрема організаційну структуру підприємства, визначені бізнес-процеси підприємства. Побудова дієвої системи управлінського обліку, безумовно, передбачає діагностику, а в деяких випадках реорганізацію та реконструкцію зазначених елементів. Крім того, процес впровадження потребує вирішення суто "облікових" питань: організація облікового процесу, організація облікового апарату і праці облікових працівників, організація технічного забезпечення обліку. В межах облікового процесу важливим аспектом є застосування адекватної форми обліку. Єдино

можливою та такою, що відповідає вимогам сучасності, формою ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах є, на наш погляд, автоматизована форма.

### 2. Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання, пов'язані з організацією та впровадженням управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, розглядали у своїх працях такі відомі українські науковці, як В. І. Бачинський [1], І. А. Белоусова [2], С. Ф. Голов [3], П. О. Куцик [4], Є. В. Мних [5], Л. В. Нападівська [6], М. С. Пушкар [7], В. В. Сопко [8], М. Г. Чумаченко [9] та інші. Проблемні аспекти автоматизації облікового процесу та впровадження інформаційно-комп'ютерних технологій вивчали українські вчені: О. М. Брадул [10], В. Ю. Гордополов [11], С. В. Івахненко [12], Є. І. Івченко [13], Л. В. Нападівська [14].

### 3. Мета статті і постановка завдання

Зважаючи на теоретичну, практичну та наукову актуальність теми публікації, автор ставить за мету здійснити моніторинг ринку сучасних інформаційних технологій та з'ясувати, які пакети прикладних програм є придатні для автоматизації управлінського обліку, розробити низку вимог, яким повинні відповідати комп'ютерні програми.

#### 4. Виклад основного матеріалу

На нашу думку, найефективнішою та найраціональнішою для ведення управлінського обліку є автоматизована форма обліку. Автоматизація обліку відображає процес переходу від паперово-телефонного до комп'ютерно-мережевого способу ведення управлінського обліку. Принципові зміни на технологічному рівні сприяють появі нових можливостей на інформаційному рівні. В автоматизованому середовищі можна створити інформаційний банк, який дає змогу забезпечити функціонування єдиної системи управління. Автоматизована форма, лише якщо введені дані, формує їх у відомості як за систематичним принципом, так і за хронологічним. Для прикладу, первинні дані з накладної можуть одночасно згруповуватися за товарами, за менеджерами, за покупцями, а також за датами реалізації. За цієї форми обліку не потрібні облікові реєстри ручної обробки даних (картки аналітичного обліку, нагромаджувальні відомості, журнали), трудомісткі розрахунки, звірки та вибірки даних ручним способом, передбачено автоматичне виконання переважної кількості логічних операцій бухгалтерського обліку. Це надзвичайно важливо, адже, за свідченням О. М. Кашасва, який спирається на підрахунки цілої низки економістів, "питома вага суто технічних операцій в обліковому процесі при домінуванні ручної праці досягає 80 %, що підтверджує і діюча практика" [16, с. 51]. Отже, автоматизована форма обліку ефективна хоча б тому, що вивільнює час бухгалтерам-управлінцям, виконуючи всі технічні операції самостійно, швидко та якісно.

Значно полегшує та пришвидшує роботу те, що у комп'ютеризованому середовищі той самий масив документів та облікових реєстрів одночасно можуть використовувати різними споживачами (бухгалтерами). Введені в систему первинні документи за каналами зв'язку автоматично переносяться як в режимі копіювання файлів за мережевими каналами з вузькою пропускнуою здатністю, так і через звичайні комунікативні лінії. Передана інформація чітко диференціюється за користувачами, тобто задається певний визначений адресний порядок передавання даних.

Отже, автоматизована форма обліку має цілу низку переваг:

– інформація вводиться в систему лише один раз і надалі може видозмінюватися;

– є можливість ввести всі дані у вигляді одного "пула" бази даних, вести на його основі як фінансовий, так і управлінський облік за різними технологіями, планами рахунків та у різних валютах. С. В. Івахненко, зокрема, зазначає: "при комплексній комп'ютеризації обліку та управління відмінності між фінансовим, управлінським, податковим обліком або між оперативним і бухгалтерським полягають у різних процедурах обробки інформації, що знаходиться в інформаційній базі даних підприємства. Фактично єдина система економічної інформації надає дані для обліку, поточного управління, аналізу і аудиту" [12, с. 7-8];

– можливість швидшого збирання зрослих обсягів інформації, висока продуктивність системи, що дає змогу зекономити час під час обробки інформації;

– можливість вести аналітичний облік з будь-яким рівнем деталізації та широтою номенклатур аналітичних об'єктів; автоматичне формування облікових реєстрів;

– користувач має змогу швидко та без особливих зусиль змінювати форми реєстрів та звітів як з погляду дизайну, так і з погляду змісту;

– миттєвий контроль за формуванням будь-яких фінансових результатів, а також можливість негайного доступу до документів, що вплинули на фінансовий результат;

– можливість оперативно побачити всю нагромаджену системою інформацію в будь-якому аспекті з можливістю її візуалізації для швидкого сприйняття;

– функціонування різних підрозділів і служб у межах єдиного інформаційного простору;

– автоматизація всіх стадій бізнес-процесів (планування, оперативного обліку, контролю, аналізу відхилень, корекції планів);

– гнучка параметризація і класифікація інформації на рівні користувача.

За автоматизації процесів управління й управлінського обліку виникає проблема отримання найбільшої віддачі від інвестування в інформаційні технології. З цією метою ми здійснили моніторинг ринку програмного забезпечення, результати якого подано у табл. 1.

Таблиця 1

#### Пакети прикладних програм, придатних для автоматизації управлінського обліку на підприємствах гуртової торгівлі

| Назва програмного пакета | Призначення програмного пакета   |
|--------------------------|--|
| 1                        | 2  |
| "Монополія"              | Призначений для автоматизації процесу управління на середніх та великих торгових підприємствах. Головний акцент робить саме на управлінському обліку, хоча є можливість вести і фінансовий облік. Містить декілька планів рахунків, дає змогу вести операції в різних валютах. Формує близько ста оперативних звітів. Дозволяє вирішувати нестандартні питання за допомогою конструктора |
| "Квестор"                | Призначений для автоматизації облікових процесів на торгових підприємствах. Дає змогу окремо вести управлінський облік, але лише щодо вирішення оперативних питань. Формує звіти (оперативного характеру і у великій кількості) на основі первинних документів і до застосування подвійного запису   |

Продовження табл.1

| 1   | 2  |
|---|--|
| "Граф Бестужефф"  | Призначений для автоматизації облікових процесів на торгових підприємствах. Проте акцент зроблено саме на управлінському обліку, а точніше на його товарній підсистемі. Оперативні звіти формуються також від «первинного документа» |
| "Галактика Парус"<br>"Парус 5.2"                              | Призначений для автоматизації облікових робіт на підприємствах гуртової торгівлі. Закцентовано теж на ведення управлінського обліку, але лише стосовно оперативного обліку   |
| "Аккорд"  | Призначений для автоматизації облікових процесів на підприємствах. Дає можливість вести окремо управлінський облік   |
| "NS 2000"   | Корпоративна інформаційна система управління. Дає змогу виконувати такі функції, як планування, оперативний облік, аналіз відхилень фактичних даних від запланованих, корекція планів  |
| "ALFA"<br>"ALFA-Payment"<br>"ALFA-Purchase, Sales, Inventory" | Система управління фінансами уможливорює планування, аналіз, бюджетування.<br>Потужна система управління постачання, збутом, складами і торгівлею загалом  |
| "CompanyMedia"  | Комплекс програм для інформаційної підтримки і автоматизації робіт служб документального забезпечення  |
| "Galaktika-Zoom"  | Автоматична система пошуку і аналітичної обробки інформації  |
| "Impromptu"   | Генерування і розроблення звітів   |
| "JetForm"   | Макетування у вільній формі вихідних документів  |
| "Platinum Era"<br>"Platinum SQL"                              | Інтегрована система для управління ресурсами підприємства.<br>Призначений для комплексної автоматизації фінансової і управлінської діяльності. Побудований на архітектурі клієнт-сервер  |
| "PowerPlay"   | Призначений для оперативного аналізу даних   |
| "Scala 5"   | Інтегрована модульна система управління підприємством  |
| "Scenario"  | Призначений для статистичної обробки даних   |

Продовження табл. 1

| 1   | 2   |
|---|---|
| "SunSystems"                              | Застосовується для автоматизації облікових процесів на середніх підприємствах. Головний акцент робиться на фінансовий облік (як за національними стандартами, так і за міжнародними). Проте є можливість вести управлінський облік      |
| "SyteLine"<br>"SytePower"<br>"SyteSelect" | Призначений для планування ресурсів підприємства.<br>Слугує для оперативного аналізу даних, формування на його основі звітності.<br>Конфігуратор товарів, замовлень і позицій замовлень з автоматичним формуванням відомостей закупівлі |
| "TRADE House"                             | Комплекс обліку торгових операцій, з можливістю виділення управлінського обліку   |
| "VisualDoc"                               | Система автоматизації документообігу з потужним інструментарієм   |
| "WinABePC"                                | Програма для складання кошторисної документації   |
| "АЛЕФ-Система"                            | Програма для комплексної автоматизації обліку і управління підприємством  |

Вважаємо, що для потреб управлінського обліку найдоцільніше використати пакети прикладних програм. Вони дають змогу ефективно вирішити завдання автоматизації оперативного обліку на гуртовому підприємстві. Варто зауважити, що багато програмних пакетів мають достатні можливості автоматизації окремих функцій управлінського обліку (планування, аналізу, обліку). Детально вивчивши український та російський ринки програмних продуктів, ми не можемо погодитися з С. В. Івахненковим, який наголошує, що "огляд наявних на українському ринку комп'ютерних програм свідчить, що в практичній обліковій роботі підприємства використовують програми, які хоча і відрізняються виконанням, способами настройки, інтерфейсом, але побудовані за однією моделлю. Її суть – уніфікація даних та їх подання в системі подвійного запису, ускладнена та доповнена спеціальними функціями, які необхідні для відображення специфіки операцій з різних ділянок обліку" [12, с. 8]. Сьогодні значно зріс попит на програмні пакети, які уможливають розв'язання найскладніших питань, таких як прогнозування, статистичний та економічний аналіз, підготовка стандартних рішень. Це підтверджується наявністю великої кількості відповідних бухгалтерських програм. Завдання ж щодо забезпечення можливості відображення господарських операцій за допомогою подвійного запису сьогодні стає другим.



За такої кількості корисних для управлінського обліку програм потрібно, вибираючи програмно-апаратні платформи та окремі бізнес-додатки, простежити за тим, щоб їхні технології були несуперечливими та узгодженими. Ми сформулювали низку вимог до пакетів прикладних програм, що можуть застосовуватися в межах системи управлінського обліку:

- швидкість дії, тобто достатньо малий час реакції системи (частки секунди) при введенні, обробці та пошуку інформації;

- можливість одночасного використання декількох планів рахунків;

- можливість функціонування системи "від первинного документа", тобто відсутність жорсткої прив'язки до плану рахунків, що характерно для класичних бухгалтерських програм. Останні дають змогу вирішувати необхідні завдання тільки після формування проведень. Первинний документ у таких програмах має суто описову форму. Облікові реєстри на базі первинних документів не будують доти, доки документ не буде проведений за рахунками бухгалтерського обліку. Натомість великого значення для управлінського обліку набувають угоди, рахунки, замовлення, за якими традиційно проведення не складаються;

- інтеграція з модулями, які використовуються в системі передавання даних;

- наявність у системі окремих автоматизованих робочих місць (АРМ-ів), а саме відродженого робочого місця працівника підприємства. Кожен працівник має в системі своє ім'я і пароль, після введення яких він може використовувати індивідуальне меню;

- розподілене введення даних;

- надійний захист від несанкціонованого доступу до даних, ієрархія доступу працівників, а також реєстрація дій працівників;

- використання архітектури клієнт-сервер, а не традиційної файл-сервер;

- зручний інтерфейс;

- багатофункціональність та гнучкість у налагоджуванні системи;

- можливість легкого масштабування та розвитку системи;

- мультиплановість та мультивалютність;

- гнучкість та інтегрованість.

Разом з тим, необхідно зважати й на те, що джерелами інформації управлінського обліку можуть бути як документи, так і незадокументовані дані. Спроба ж автоматизувати останню групу даних успіху не матиме. На тому, що неможливо створити програмні пакети для управлінського обліку, які б охоплювали та враховували усі фактори, що впливають на роботу бухгалтерів-управлінців, наголошував і К. Н. Нарібаєв: "спеціалісти із створення облікових інформаційних систем пояснюють це тим, що особа, яка приймає рішення, враховує такі фактори, які важко визначити, як порівнянність передбачуваних рішень з існуючими обмеженнями; оптимальний час прийняття рішення і оптимальна кількість інформації;

протиставлення інтересів; організаційна схема винагороджування при прийнятті вдалого рішення і покарання у випадку провалу; взаємозв'язок між розмірами заохочення та ризиком, а також ступенем розуміння рішень підлеглими" [17, с. 96].

## 5. Висновки

Отже, автоматизація облікового процесу – це не проста заміна комп'ютером працівників бухгалтерії, а лише істотна підтримка в їхній роботі. Крім того, зазначимо, що впровадження та організація системи управлінського обліку в автоматизованому середовищі – це складний і багатоступінний процес, який потребує значних капіталовкладень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бачинський В. І. Бізнес-процеси торговельного підприємства і завдання управлінського обліку / В. І. Бачинський, О. А. Полянська // Торгівля, комерція, підприємництво: зб. наук. пр. – Львів : Коопосвіта, 2002. – С. 116-119.

2. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 35-40.

3. Голов С. Ф. Управлінський облік: підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

4. Куцик П. О. Сутність поняття «калькулювання» в теорії бухгалтерського обліку / П. О. Куцик // Матер. III Всеукр. наук.-практ. конф. "Облік, аналіз і контроль у системі управління підприємством: теорія і практика". – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С. 26.

5. Мних Є. В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні / Є. В. Мних // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 7-9.

6. Нападівська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.

7. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічний аспект): моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 423 с.

8. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат у доходній діяльності (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 2-10.

9. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11. – С. 2-8.

10. Брадул О. М. Проектування комп'ютерної інформаційної підсистеми «звітність» діяльності корпорацій / О. М. Брадул // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Вип. 3. Частина 1. – Житомир, 2010. – С. 44-48.

11. Городополов В. Ю. Застосування комп'ютерних систем бюджетування в управлінні підприємством / В. Ю. Городополов // Матер. міжнар. наук.-практ. конф. "Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін". – Полтава : Полтавський університет економіки і торгівлі, 2010. – С. 81-84.

12. Івахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / С. В. Івахненко. – К., 1999. – 20 с.

13. Івченко Є. Інформаційно-комунікаційні технології для управлінського обліку на підприємствах / Є. Івченко // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль, 2010 – С. 28-31.

14. Нападівська Л. В. Управлінський облік: Практикум: навч. посіб. / Л. В. Нападівська,

С. Я. Король, О. І. Мазіна. – К. : Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 300 с.

15. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: підруч. / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник, М. С. Палюх та ін.; за ред. Ю. Я. Литвина. – Тернопіль, 1998. – 376 с.

16. Кашаев А. Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы и статистика, 1986. — 192 с.

17. Нарыбаев К. А. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ: Моногр. / К. А. Нарыбаев. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 135 с.

18. Дончук П. Організаційно-інформаційні проблеми автоматизації бухгалтерського обліку / П. Дончук // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль, 2010. – С. 56-59.

УДК 657.1:334.735

Попітїч Т. В., Плеша В. І.

## БАЗОВІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВПЛИВ НА НИХ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ СИСТЕМИ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

*Анотація.* Досліджено основи побудови бухгалтерського обліку загалом та з врахуванням організаційних особливостей системи споживчої кооперації.

*Ключові слова:* побудова бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку, обліковий процес, мета обліку, функції обліку, завдання обліку, план рахунків, форми обліку, споживча кооперація.

Popitich T., Plesha V.

## BASE PRINCIPLES OF CONSTRUCTION OF ACCOUNTING AND INFLUENCE ON THEM OF ORGANIZATIONAL FEATURES OF SYSTEM OF CONSUMER COOPERATION OF UKRAINE

*Annotation.* Bases of construction of accounting are investigational on the whole and taking into account the organizational features of the system of consumer co-operation.

*Keywords:* construction of accounting, system of accounting, registration process, aim of account, function of account, task to the account, card of accounts, form of account.

### 1. Вступ

Бухгалтерський облік займає важливе місце в управлінні усіма галузями економіки України,

зокрема її кооперативного сектора. Чітко налагоджений бухгалтерський облік своєчасно забезпечує потреби менеджменту. Економічна інформація, яка

створюється у системі бухгалтерського обліку, забезпечує життєдіяльність функцій планування, контролю та економічного аналізу підприємств та організації споживчої кооперації.

Бухгалтерський облік — це складна система, яка, у свою чергу, потребує розробки відповідного механізму оптимізації та раціонального функціонування. Роль бухгалтерського обліку як одного зі складників процесу управління значно зростає, причому на рівень його контрольної функції, що переважала раніше, сьогодні підвелися аналітична й інформаційна функції.

Бухгалтерський облік як систему збору, обробки та використання економічної інформації застосовують за будь-якої форми власності в усіх сферах підприємницької діяльності, в усіх галузях господарювання.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні, питання методології та методики обліку, організаційні та правові аспекти системи загалом відображені у працях вітчизняних учених, зокрема М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бугинця, Б. І. Валуєва, А. М. Герасимовича, З. В. Гуцайлюка, М. Я. Дем'яненка, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Ю. А. Кузьмінського, В. М. Костюченко, Я. Д. Крупки, В. Г. Лінника, Л. Г. Ловінської, Ю. Я. Литвина, Н. М. Малюги, Є. В. Мниха, Л. В. Нападівської, В. М. Пархоменка, О. А. Петрик, М. С. Пушкаря, В. С. Рудницького, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, В. О. Шевчука, В. Г. Швеця та ін.

Питаннями побудови бухгалтерського обліку глибоко і детально у своїх дослідженнях займаються вчені-економісти наукової школи "Проблеми та напрями розвитку обліку в галузях економіки" (науковий керівник проф. Озеран В. О.). Зокрема, такі автори, як В. І. Бачинський [3,4,12], І. М. Бабин [1,2,12], С. І. Головацька [12], Й. В. Канак [9,12], Л. І. Коваль [12], П. О. Куцик [12,23], Ю. В. Панченкова [8,12], В. О. Озеран [8,9,10,11,12,13], О. М. Чабанюк [12,23] та інші у своїх працях розглядали проблеми побудови бухгалтерського обліку окремих об'єктів у окремих галузях споживчої кооперації України. Зокрема, питання побудови обліку досліджувалися стосовно виробничих витрат у системі управління підприємств м'ясопереробних виробництв споживчої кооперації, витрат і доходів кооперативних підприємств сфери платних послуг, витрат у звірогосподарствах споживчої кооперації, виробничих витрат в об'єднаннях кооперативної промисловості, витрат та доходів на автотранспортних підприємствах споживчої кооперації тощо.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є виокремлення та обґрунтування основних складників процесу побудови бухгалтерського обліку та виявлення впливу на нього організаційних особливостей кооперативних підприємств різних галузей діяльності.

## 4. Виклад основного матеріалу

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначає бухгалтерський облік як "...процес виявлення, вимірю-

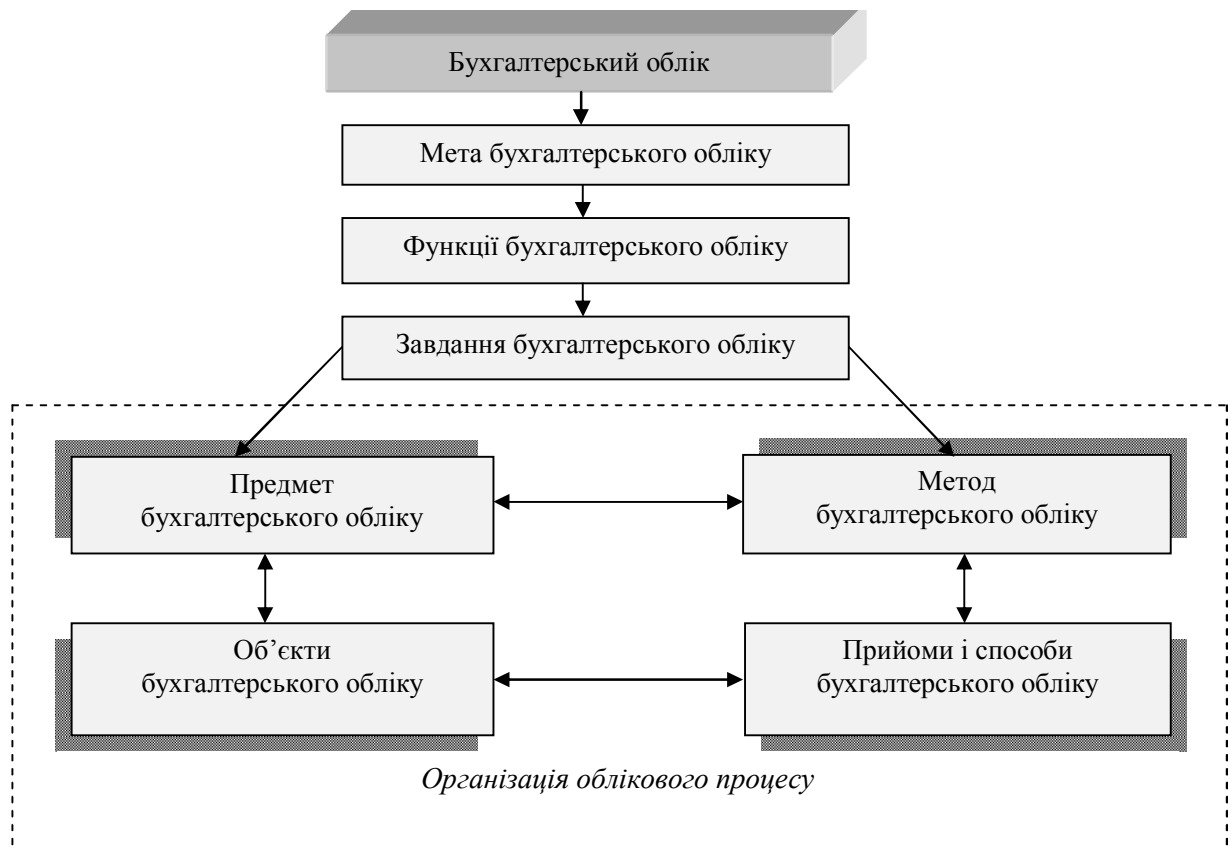


Рис. 1. Зв'язок між предметом і методом бухгалтерського обліку

вання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень" [21].

Бухгалтерський облік акумулює інформацію про стан господарства, його складники (елементи), про стан і зміни, що відбулися в суспільному житті, про стан взаємозв'язків і взаємовідносин цього господарства з іншими господарствами. На основі цих даних визначають результати господарювання, новий стан господарства та виробничих відносин. Проф. Сопко В.В. термін "бухгалтерський облік" характеризує як облік суспільних економіко-правових (ринкових) відносин суб'єктів господарювання, тобто правовласників [18]. Ось чому потрібна юридична доказовість бухгалтерських записів, яка досягається спостереженням, сприйняттям, вимірюванням та фіксуванням фактів.

Тому першим фактором при побудові бухгалтерського обліку є визначення його предмету (що?), методу (як?) та їх взаємозв'язок (що? і як?). Предмет і метод бухгалтерського обліку обумовлені його метою, функціями та завданнями, основні з яких зазначені нижче. Цей взаємозв'язок можна відобразити у такому вигляді (рис. 1<sup>1</sup>).

Метою бухгалтерського обліку є "...надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства" [21].

Тому, при побудові сучасного бухгалтерського обліку в системі споживчої кооперації України перед усім необхідно враховувати ті функції, які він виконує у системі управління:

- інформаційна функція – забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів інформацією про діяльність підприємства та його фінансовий стан;

- контролююча функція – забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, раціональним використанням ресурсів, за виконанням договірних зобов'язань та дотриманням чинного законодавства;

- оцінювальна функція – вимірювання та оцінювання господарських засобів та джерел їх формування, визначення вартості та собівартості продукції, робіт, послуг; визначення фінансових результатів діяльності;

- аналітична функція – визначення відхилень фактичних результатів діяльності від запланованих, визначення резервів підвищення ефективності діяльності, прогнозування наслідків прийнятих рішень;

- функція зворотного зв'язку – обмін інформацією про процеси господарської діяльності між керівником та виконавцями.

Мета та функції бухгалтерського обліку дають можливість сформулювати основні завдання, що стоять перед ним:

- формування повної та правдивої інформації

про стан кооперативного майна, джерела його утворення, господарські процеси та фінансові результати діяльності;

- забезпечення внутрішньогосподарського контролю за наявністю та рухом майна і раціональним використанням всіх видів ресурсів;

- контроль за дотриманням законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх доцільністю;

- своєчасне попередження негативних явищ у господарській діяльності, виявлення та мобілізація резервів, розробка заходів щодо їх використання;

- надання інформації для управління;

- забезпечення збереження кооперативного майна.

Ефективне виконання обліком покладених на нього завдань можливе за умови дотримання певних вимог, а саме:

- зіставність показників обліку з показниками плану – ґрунтується на єдності змісту і методів обчислення планової та облікової інформації. Система показників обліку має бути побудована відповідно до показників плану, але повинна бути значно ширшою за планову інформацію;

- своєчасність – тільки за умови своєчасності облікова інформація може бути використана для дієвого контролю за виконанням планових завдань, своєчасного усунення недоліків, виявлення резервів і вжиття заходів щодо подальшого поліпшення господарської діяльності, підвищення рентабельності та ефективності виробництва;

- точність і об'єктивність – тільки достовірна інформація про різні аспекти діяльності господарства забезпечує практичне значення обліку для оперативного, економічно обґрунтованого керівництва, а також для використання її інвесторами, банками, діловими партнерами, податковими, фінансовими, статистичними та іншими зацікавленими органами;

- повнота – означає, що облік має охоплювати всі аспекти господарської діяльності, забезпечуючи отримання необхідної інформації для контролю й оперативного управління, але без надмірної деталізації показників;

- ясність і доступність – ця вимога пов'язана з необхідністю забезпечення користувачів можливістю використовувати дані обліку для господарського управління;

- економічність і раціональність – за достатньої повноти та своєчасності облік має здійснюватися за мінімальних витрат. Вирішення цієї проблеми досягається раціональною організацією обліку та ефективним використанням сучасної комп'ютерної техніки [4].

Використання елементів методу бухгалтерського обліку на підприємстві визначають найважливіші об'єкти обліку, які підлягають виявленню, вимірюванню, реєстрації для накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства, оскільки саме від них залежить ефективність всієї системи обліку.

Наступним фактором, що впливає на побу-

<sup>1</sup> Медвідь Л. Г. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : [навч.-наоч. посіб.] / Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітich – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – С. 34.

дову бухгалтерського обліку, є побудова саме облікового процесу, узагальнена схема якого наведена на рис. 2.

пайовиків і працівників діють кооперативний банк "Укоопспілка", мережа кооперативних лікувально-оздоровчих закладів та закладів готельного гос-

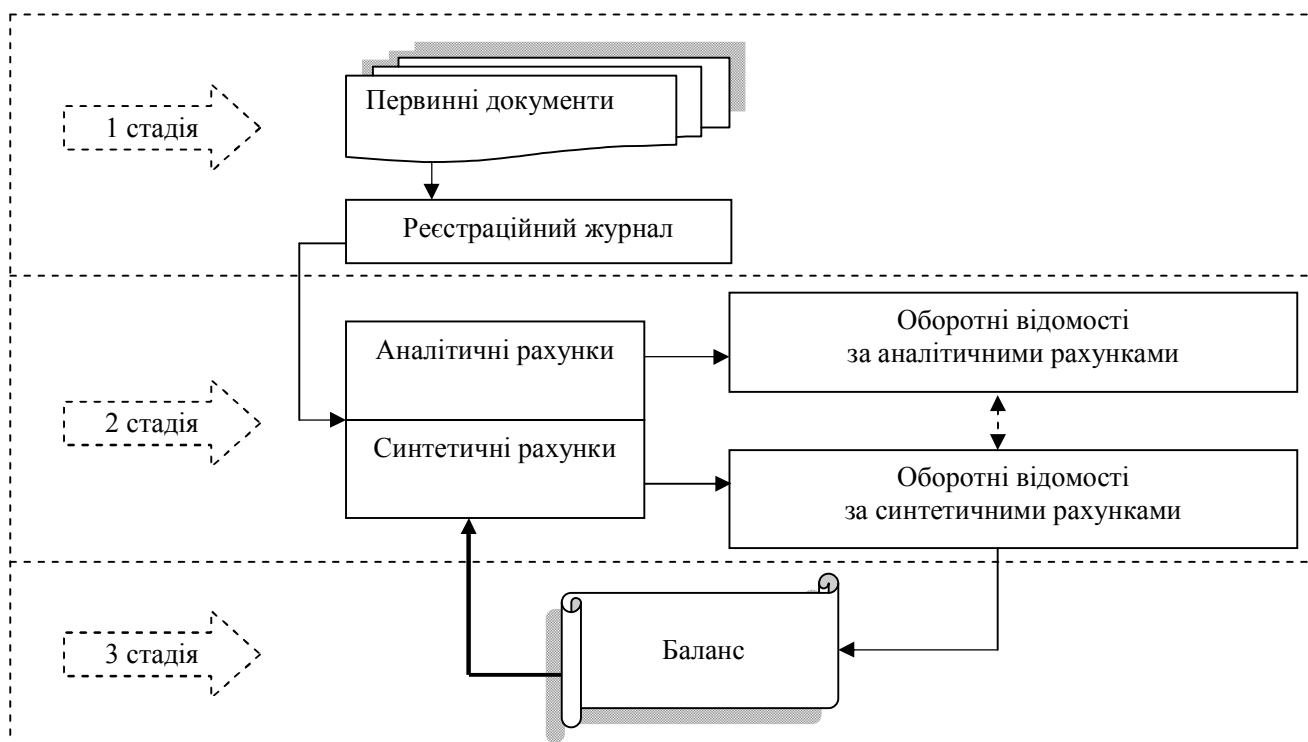


Рис. 2. Узагальнена схема облікового процесу

Результати здійснення окремих стадій облікового процесу мають матеріально-речову форму: при документуванні – це первинний документ; при поточному обліку – це обліковий реєстр; на заключній стадії – це звітність. Дані з первинних документів систематизують у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису господарських операцій на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку, інформацію з яких у свою чергу узагальнюють при складанні балансу та інших форм звітності. Саме таку загальну побудову бухгалтерського обліку унаочнює рис. 3.

Вихідні положення бухгалтерського обліку та його побудова є єдиними для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання.

Проте ведення бухгалтерського обліку в кожній галузі ускладнюється її особливостями та потребує дотримання не лише загальної методології, а й розробки окремих методик, які б урахували галузеві особливості [6]. Повною мірою це стосується і системи споживчої кооперації, сферою застосування бухгалтерського обліку в якій є оптова та роздрібна торгівля, ресторанне господарство, заготівельно-переробний комплекс, хлібопекарне, консервне, безалкогольне та інші види харчових виробництв, виробництво будівельних матеріалів і товарів народного споживання, звірівництво, будівельні роботи, автотранспорт, ринки, платні послуги та побутове обслуговування населення тощо. На користь споживчої кооперації, її

подарства. Свій вклад у забезпечення підприємств та організацій висококваліфікованими кадрами вносять навчальні заклади системи споживчої кооперації.

З набуттям Україною незалежності були здійснені реальні кроки для відродження кооперативного сектора економіки, чіткого визначення правових, економічних та соціальних основ діяльності кооперації. Сформовано законодавче поле. У 1992 році прийнято Закон України "Про споживчу кооперацію". Згодом були ухвалені й закони, які регулюють діяльність сільськогосподарської кооперації та кредитних спілок, а в 2003 році – Закон України "Про кооперацію".

Таким чином, у державі створена законодавча база для розвитку національного кооперативного руху та реалізації соціальних, економічних, громадсько-політичних і культурно-просвітницьких аспектів його діяльності.

Відповідно до Закону України "Про споживчу кооперацію", споживча кооперація України "...являє собою добровільне об'єднання громадян для спільного ведення господарської діяльності з метою поліпшення свого економічного і соціального стану" [20].

Основною (первинною) структурною одиницею споживчої кооперації є споживчі товариства, які об'єднують жителів селищ і районних центрів і здійснюють торговельне обслуговування, заготівлю та переробку сільськогосподарської продукції і сировини, надають населенню різноманітні послуги.

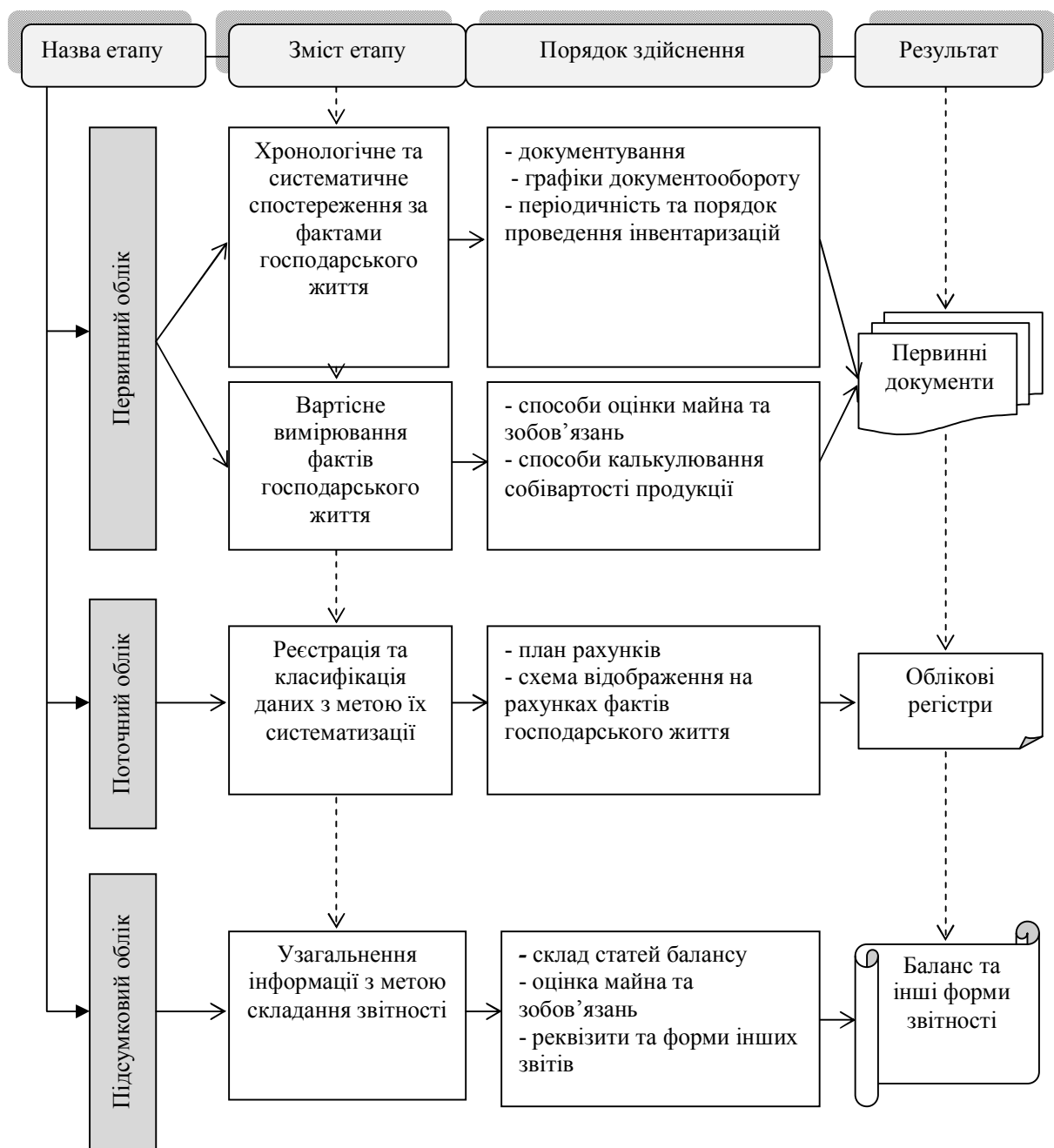


Рис. 3. Загальна побудова бухгалтерського обліку

Споживчі товариства на добровільних засадах можуть об'єднуватися в місцеві спілки, Центральну спілку споживчих товариств України, взаємовідносини з якими будують на договірних засадах.

Вищим органом управління спілки є з'їзд (конференція), який приймає статут, обирає розпорядчі, виконавчі та контрольні органи, вирішує інші питання діяльності спілки.

Власність споживчої кооперації складається з власності споживчих товариств, спілок, підпорядкованих їм підприємств і організацій та їх спільної власності [17]. Кожен член споживчого товариства має свою частку в його майні, яка визначається розміром обов'язкового пайового внеску та інших внесків, а також нарахованих на них дивідендів [15].

Особливості побудови бухгалтерського обліку в системі споживчої кооперації розглянемо за вже визначеними етапами, а саме в розрізі первинного, вторинного та третинного спостереження за фактами господарського життя.

Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність кооперативного підприємства ґрунтується на застосуванні методу документування. Цей метод передбачає суцільне та безперервне документування всіх господарських операцій, які відбуваються у діяльності підприємств, установ і організацій.

Первинні документи в системі споживчої кооперації складають на бланках типових та спеціалізованих форм, затверджених в установленому порядку, враховуючи галузеві особливості [12].

Первинними документами, які застосовують підприємства торгівлі, є рахунок-фактура; довіреність; рахунок; накладна; акт про встановлення розбіжностей в кількості при прийманні продукції (товару); акт про приймання товару по якості; акт на зважування тари; акт на псування, бій, лом та знищення товарів (матеріалів); акт про нестачу продукції (товару); накладна на внутрішнє переміщення; опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалися та надлишкових товарно-матеріальних цінностей.

Заклади ресторанного господарства системи споживчої кооперації, крім документів, які використовують загалом у сфері обігу, застосовують також спеціальні, такі як вимога до комори, денний забірний лист, план-меню, калькуляційна карта, меню на відпуск харчування працівникам закладу.

Виробничі підприємства споживчої кооперації використовують як типові документи товарно-транспортну накладну, прибутковий ордер, лімітно-забірну картку, накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт про витрату давальницьких матеріалів, накладну-зважування, книгу партійного обліку борошна.

Сільськогосподарські підприємства для обліку біологічних активів тваринництва та рослинництва використовують акт постановки тварин на відгодівлю, нагул, дорошування; акт на оприбуткування приплоду; акт на переведення тварин з групи в групу; накладну внутрішньогосподарського призначення; акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу, дорошування; акт на забій тварин; відомість руху молока; обліковий листок тракториста – машиніста; акт на переробку продукції рослинництва; талон комбайнера; реєстр приймання зерна; відомість руху зерна та іншої продукції тощо.

Для документування господарських операцій в автогосподарствах використовують подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні, подорожній лист вантажного автомобіля, подорожній лист службового легкового автомобіля, товарно-транспортну накладну, талон замовника, акт списання запасних частин та ін. [8].

Найбільш поширеною формою документа, що засвідчує приймання замовлення та розрахунки з клієнтами на підприємствах з надання різних видів послуг є квитанція, товарний чек, прибутковий касовий ордер, талон, розписка, жетон [2].

Основну діяльність заготівельних підприємств на сьогодні оформляють такими первинними документами: приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролів; приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролів в особистих підсобних господарствах громадян; приймальна квитанція на закупівлю молока та молочних продуктів; приймальна квитанція на закупівлю сільськогосподарських продуктів, продуктів їх переробки та сировини у населення; відомість на закупівлю сільськогосподарських продуктів їх переробки та сировини у населення.

У санаторно-курортних установах процес документування надання послуг розпочинається з реєстрації хворих та відпочивальників, які прибули до санаторію. Крім того, санаторій повинен бути

забезпечений продуктами харчування, медикаментами, основними і допоміжними матеріалами, паливом та господарськими матеріалами. Санаторно-курортні послуги надаються на основі бланків суворої звітності: санаторно-курортна путівка, путівка, курсівка [23].

Всі первинні документи, якими оформлені господарські операції, матеріально відповідальні особи додають до звітів та подають у бухгалтерію для перевірки, обробки та затвердження.

Споживчі товариства, споживспілки, їх підприємства забезпечують оформлення та облік господарських операцій, пов'язаних з наявністю та рухом товарно-матеріальних цінностей, на підставі складених зведених документів (звітів) матеріально відповідальними особами:

- Звіт про рух товарів і тари на складі;
- Товарно-грошовий звіт;
- Звіт про рух товарів і тари у заготівлях;
- Звіт про рух товарів і тари в експедиції;
- Звіт про рух готової продукції (напівфабрикатів) на складі;
- Звіт про рух матеріалів на складі;
- Звіт про рух запасів на складі тощо.

Крім документування, яке повинно бути проведене в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення, хронологічне та систематичне спостереження за фактами господарського життя відбувається ще й за допомогою проведення інвентаризацій.

Створення нового механізму господарювання та реформування кооперативної власності викликали суттєві зміни в методах контролю за її збереженням, а тому у 2010 році було розроблено та затверджено нове Положення про особливості інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків у споживчих товариствах, споживспілках, їх підприємствах (об'єднаннях), інших суб'єктах господарювання Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки). Це Положення регламентує строки, загальний порядок та порядок проведення інвентаризації виробничих запасів, готової продукції, товарів та тари; витрат майбутніх періодів та резервів майбутніх витрат і платежів; грошових коштів, цінних паперів, бланків, документів суворого обліку; малоцінних та швидкозношуваних предметів; довгострокових і поточних біологічних активів; незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва; основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів; незавершеного капітального будівництва і незавершеного ремонту; грошових коштів, товарів і матеріалів, які знаходяться в дорозі, товарів відвантажених і товарно-матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні; розрахунків; сільськогосподарських продуктів і сировини; торговельних місць на ринку. Окремо виписані особливості проведення інвентаризації в об'єктах роздрібно торгівлі типу "Маркет", в яких облік руху товарів, готівки, тари автоматизований [16].

Вторинне спостереження за фактами господарської діяльності у системі споживчої кооперації, а саме узагальнення та систематизацію в регістрах аналітичного та синтетичного обліку даних з первинних та зведених документів, здійснюють шляхом подвійного запису господарських операцій на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Сукупність облікових регістрів, які застосовують на конкретному підприємстві, залежить від обраної форми бухгалтерського обліку.

У системі споживчої кооперації України з 1951 року запроваджена книжково-журнальна форма бухгалтерського обліку. І, як зазначив проф. Озеран В. О. на семінарі для керівного складу системи споживчої кооперації України з питань планування, бухгалтерського обліку і контролю, вона по сьогоднішній день займає пріоритетне місце. Із 5074 організацій, підприємств та установ станом на 1 січня 2010 року її застосовували 4009, що становить 79% від загальної їх кількості. Журнально-ордерну (журнальну) форму бухгалтерського обліку в системі споживчої кооперації використовують лише 522 суб'єкти господарювання, що становить 10,3% від загальної кількості організацій, підприємств та установ, а діалогово-автоматизовану (комп'ютерну) форму – 543, що становить 10,7% [13]. Практика застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку довела її ефективність, оскільки її використання сприяє скороченню витрат праці облікових працівників на ведення обліку порівняно з іншими формами, створює передумови для посилення контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів. Крім того, вона не завдає перепон для ведення бухгалтерського обліку з використанням сучасної комп'ютерної техніки, а є основою для запровадження комплексної автоматизації бухгалтерського обліку з використанням відповідних пакетів прикладних програм.

Облікові регістри (журнали, книги) книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку побудовані відповідно до Інструкції про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації [5].

На побудову бухгалтерського обліку кооперативного підприємства значною мірою впливає система рахунків, яку воно застосовує. Оскільки бухгалтерський облік покликаний суцільно та безперервно відображати всі факти господарської діяльності підприємства на основі принципу подвійного відображення (актив і пасив), побудова обліку має забезпечити можливість такого групування показників. Найповніше ці вимоги відображають у систематизованому переліку рахунків – так званому плані рахунків.

На основі Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів, для системи споживчої кооперації розроблений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій споживчої кооперації України (Укоопспілки) [14].

Особливістю побудови цього Плану рахунків є те, що за деякими рахунками введені субрахунки, а за окремими рахунками та їх субрахунками першого порядку введені субрахунки другого порядку. Таким чином План рахунків для системи споживчої кооперації враховує відносини власності та її сучасну організаційну структуру. Це, наприклад, такі рахунки, як: 1032 "Будинки та споруди неподільного громадського майна"; 1033 "Будинки та споруди неподільного громадського майна"; 401 "Неподільний фонд споживчого товариства"; 402 "Статутний капітал підприємства"; 403 "Статутний капітал споживспілок"; 413 "Пайові внески для участі в програмі розмежування та закріплення власності"; 414 "Пай (частка) в майні споживчого товариства, споживспілки". Крім цього, План рахунків дає можливість, наприклад, у споживчому товаристві, яке є однією юридичною особою, окремо та системно вести облік наявності та руху товарно-матеріальних цінностей, визначати доходи, витрати та фінансові результати операційної діяльності оптової торгівлі, роздрібною торгівлі, ресторанного господарства, заготівель, виробництва тощо. Таку побудову обліку забезпечують субрахунки другого порядку 2811 "Товари на оптових складах"; 2822 "Товари в роздрібній торгівлі"; 2823 "Товари і продукти у закладах ресторанного господарства"; 2824 "Товари у заготівлях"; 7022 "Дохід від реалізації товарів у роздрібній торгівлі"; 7023 "Дохід від реалізації товарів і продуктів у закладах ресторанного господарства"; 7912 "Результат операційної діяльності роздрібною торгівлі"; 7913 "Результат операційної діяльності закладів ресторанного господарства"; 9022 "Собівартість реалізованих товарів роздрібною торгівлі"; 9023 "Собівартість реалізованих товарів і продуктів у закладах ресторанного господарства" тощо.

Третинне спостереження, або підсумковий облік у системі споживчої кооперації здійснюють шляхом узагальнення інформації. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства та організації споживчої кооперації складають фінансову звітність за такими формами: Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Звіт про власний капітал (ф. № 4) та Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5). Для суб'єктів малого підприємництва, які діють у системі споживчої кооперації, встановлена скорочена за показниками фінансова звітність: Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (ф. № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-мс).

Крім фінансової, підприємства та організації складають передбачену чинним законодавством податкову, статистичну, соціальну та інші види звітності.

Правлінням Укоопспілки за погодженням з Держкомстатом України затверджено та успішно використовуються ще й такі форми внутрішньої статистичної звітності, як "Звіт про фінансові результати" (ф. № 1-ФП), "Звіт про витрати,



пов'язані з реалізацією та управлінням у галузях діяльності" (ф. № 2-ФП), "Звіт про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації України" (ф. № 3-ФП), "Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях системи Укоопспілки" (ф. № 11), "Звіт про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств (торгівля та послуги)" (ф. № 1-кооп (споживспілка)), "Звіт про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств (з виробництва промислової продукції)" (ф. № 2-кооп (споживспілка)) [13]. Більш детальна інформація, яка знаходить відображення у цих звітах, дає можливість здійснювати поглиблений економічний аналіз та прогнозувати і планувати діяльність системи споживчої кооперації.

### 5. Висновки

Під час проведених досліджень знайшов відображення процес поетапної побудови бухгалтерського обліку, спрямований на досягнення поставленої перед ним мети, зважаючи на функції, які він виконує у системі управління, та завдання, які стоять перед ним. З'ясовано, що на побудову бухгалтерського обліку істотно впливають галузеві організаційно-технологічні особливості системи споживчої кооперації України.

Але у зв'язку зі змінами у чинному законодавстві України щодо реформування бухгалтерського обліку, наближення його до міжнародних стандартів та нових соціально-економічних умов розвитку системи споживчої кооперації ці питання потребують подальшого детального вивчення та вдосконалення.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабин І. М. Проблеми побудови обліку в організаціях споживчої кооперації, що надають послуги / І. М. Бабин // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 27 – 28 травня 2004 р). – Львів : ПП "Компакт – ЛВ", 2004.
2. Бабин І. М. Система первинної облікової інформації як складник менеджменту підприємств з надання послуг / І. М. Бабин // Вісник Львівської комерційної академії. Вип. 28. – Львів : ЛКА, 2008.
3. Бачинський В. І. Адаптація системи обліку кооперативних організацій до вимог законодавства України та П(С)БО / В. І. Бачинський // КДТУ, Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 5, ч.2. – Кіровоград : КДТУ, 2004.
4. Бачинський В. І. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посіб. / В. І. Бачинський, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітich – Львів : "Магнолія 2006", 2010. – 319 с.
5. Інструкція про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації : затверджена постановою Правління Укоопспілки від 19.12.2001 р. № 304 / А. М. Волошин, В. О. Озеран та ін. – К.: ДІА, 2002. – 214 с.
6. Кіляр О. Р. Концептуальні передумови побудови бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною / О. Р. Кіляр // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". Спеціальний випуск 29 (частина 1). Ужгород, 2001. – С. 53-57.
7. Медвідь Л. Г. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : [навч.-наочн. посіб.] / Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітich – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – 200 с.
8. Озеран В. О. Удосконалення первинної облікової інформації в автотранспортних підприємствах споживчої кооперації / В. О. Озеран, Ю. В. Панченкова // Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання : матеріали наук.-практ. конф. – Львів, 1997. – С. 236-239.
9. Озеран В. О. Бухгалтерський облік – інформаційна база системи управління / В. О. Озеран, Й. В. Канак // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 13. – С. 31-35.
10. Озеран В. О. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку в споживчій кооперації України / В. О. Озеран // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. вип. / відп. ред. В. Г. Лінник – К. : КНЕУ, 2006. – С. 294-298.
11. Озеран В. О. Стан та проблеми розвитку бухгалтерського обліку в споживчій кооперації України / В. О. Озеран, А. В. Озеран // Вісник Житомирського державного технологічного університету. / Серія: Економічні науки, № 3(41) – Житомир: 2007. – С.74-80.
12. Озеран В. О. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : навч. посіб. / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. – 660 с.
13. Озеран В. О. Стан бухгалтерського обліку в споживчій кооперації України та напрями його розвитку: тези лекцій / В. О. Озеран. – К. : Центральна спілка споживчих товариств України, 2010. – 29 с.
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій споживчої кооперації України (Укоопспілки) : затверджений постановою правління Укоопспілки 19.12.2001 р. № 304 у відповідності до плану рахунків затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями, внесеними постановами Правління Укоопспілки № 235 від 29.07.2003 р., № 147 від 23.04.2008 р., № 147 від 02.04.2010 р.).
15. Плеша В. І. Проблеми організації розрахунків з пайовиками у споживчій кооперації України / В. І. Плеша // Вісник Львівської комерційної академії. Вип. 24. – Львів : ЛКА, 2007 – С.387-390.
16. Положення про особливості інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків у споживчих товариствах, споживспілках, їх підприємствах (об'єднаннях), інших суб'єктах господарювання Централь-

ної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки): затверджена постановою третіх зборів Ради Укоопспілки двадцятого скликання 10.11.2010 р.

17. Програма завершення розмежування і закріплення власності в споживчій кооперації України : затверджена постановою XVIII з'їзду споживчої кооперації України 19 грудня 2000 року // Вісті Центральної спілки споживчих товариств України. Діловий випуск. – 2005. – 8 квітня. – № 15.

18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

19. Сопко В. В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік / В. В. Сопко //

Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 2-11.

20. Україна. Закон. Про споживчу кооперацію № 2265-ХІІ від 10.04.1992 р.

21. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-ХІV від 16.07.1999 р.

22. Україна. Закон. Про кооперацію № 1087-ІV від 10.07.2003 р.

23. Чабанюк О. М. Первинний облік в управлінні витратами санаторно-курортних установ / О. М. Чабанюк, П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. Вип. 30. – Львів : ЛКА, 2009. – С. 181-183. – (Серія економічна).

УДК [631.162:004.4'24] (477)

**Прохар Н. В., Захарченко В. Ю.**

## **РОЗПОДІЛ ПРИБУТКУ В АГРОФОРМУВАННЯХ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ**

*Анотація.* В історичному ракурсі розглянуто напрями розподілу прибутку агроформувань та розроблено пропозиції щодо вдосконалення форм фінансової звітності

*Ключові слова:* калькулювання собівартості, агроформування, методика розподілу прибутку, фінансова звітність

**Prohar N., Zaharchenko V.**

## **DISTRIBUTION OF PROFIT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: HISTORICAL PERSPECTIVE AND DIRECTIONS OF IMPROVEMENT**

*Summary.* In the historical foreshortening directions of distribution of profit of agricultural enterprises are considered and suggestions are developed in relation to perfection of forms of the financial reporting

*Keywords:* calculation of cost, agricultural enterprises, methods of distribution of profit, financial reporting.

### **1. Вступ**

Прибуток є узагальнювальним показником діяльності, що характеризує позитивний результат господарювання та ефективність виробництва, визначає фінансову сталість і платоспроможність, рентабельність підприємства, а також є головним джерелом фінансування приросту оборотних активів, оновлення та розширення виробництва, соціального розвитку підприємства, наповнення доходної частини бюджетів різних рівнів. В економічній літературі існує безліч підходів до розподілу прибутку в агроформуваннях, що впродовж десятиліть відображали зміну співвідношень між прибутком власника, підприємства та держави. Від способу використання прибутку учасниками фінансово-госпо-

дарських відносин залежить їх фінансово-майновий стан, що є особливо актуальним в умовах конкуренції.

### **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Окремі питання теорії та методології формування й розподілу прибутку (покриття збитків) в агроформуваннях знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як Ф.Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, П. Т. Саблук, Л. К. Сук, П. Л. Сук, П. Я. Хомин, Л. С. Шатковська та інших. Однак низка проблем, пов'язаних із використанням прибутку та покриттям збитків залишаються недостатньо розробленими й вимагають вирішення з урахува-

нням галузевих особливостей бухгалтерського обліку.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є розкриття методики розподілу прибутку (покриття збитків) агроформувань та визначення напрямів її удосконалення.

### 4. Виклад основного матеріалу

Прибуток звітного періоду обчислюється як різниця доходів і витрат від здійснення операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних подій, що потребує відповідного відображення інформації у звітності.

Однак в економічній літературі [3, с. 10] існують дві спірні концепції прибутку: поточної операційної діяльності та включення всіх статей, що передбачають різну методику розрахунку прибутку, який в подальшому підлягатиме розподілу.

Прихильники концепції поточної операційної діяльності стверджують, що прибуток повинен відображати тільки доходи й витрати від звичайної (регулярної) діяльності підприємства. Надзвичайні доходи й витрати, які не відображають загальну майбутню доходність підприємства, не повинні включатися до прибутку, який формується на рахунку «Фінансові результати», а прямо відноситися до складу нерозподіленого прибутку. У свою чергу, прихильники концепції включення всіх статей мотивують свою позицію тим, що доходи й витрати від звичайної діяльності, і від надзвичайних подій впливають на довгострокову доходність підприємства, а тому повинні включатися до прибутку, який формується на рахунку «Фінансові результати».

Проаналізовані концепції за умови отримання підприємством надзвичайних доходів і витрат або коригування фінансового результату на суми доходів витрат, не відображених у попередніх звітних періодах, призводять до маніпулювання прибутком, який підлягає розподілу. Національним законодавством передбачене використання концепції, близької до концепції включення всіх статей доходів і витрат. Включення полягає в тому, що сукупні коригування попередніх періодів та зміна облікової політики не впливають на чистий прибуток підприємства, а знаходять відображення у складі нерозподіленого прибутку.

На думку авторів, застосування концепції включення всіх витрат є обґрунтованим для підприємств України, в тому числі й агроформувань з таких міркувань:

- надзвичайні доходи й витрати, незалежно від можливості впливу на них прийнятим управлінським рішенням, відносяться до певного звітного періоду, передбачають зміну активів та зобов'язань, що впливає на поточну діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан, тому повинні підпадати під застосування принципу нарахування й відповідності доходів і витрат та відображатися на рахунку «Фінансові результати»;

- оскільки не включення доходів та витрат до рахунку «Фінансові результати» внаслідок помилок минулих років призвело до випадкового перекручення фінансового результату, то такі кори-

гування обов'язково повинні бути віднесені до рахунку фінансових результатів у наступному періоді та зараховані до складу прибутку, що підлягає розподілу.

Зауважимо, що такий підхід суперечить П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», але є альтернативним підходом, що регламентований МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».

Розподіл отриманого прибутку агроформуваннями визначає напрямом його використання відповідно до мети діяльності підприємства та зворотний зв'язок з процесом формування прибутку в наступному періоді. Оскільки досліджувані сільськогосподарські підприємства відрізняються за організаційно-правовими формами господарювання, системою оподаткування, стадією життєвого циклу тощо, то й методика розподілу прибутку в жодному разі не може бути універсальною для всіх підприємств.

А. Б. Гончаров [2, с. 82–86] виокремлюють дві групи факторів, які впливають на розподіл прибутку підприємства: зовнішні (правові обмеження, податкова система, норма прибутку на інвестований капітал, зовнішні джерела фінансування, темп інфляції, кон'юнктура ринку) та внутрішні (менталітет власників, рівень рентабельності, внутрішні джерела фінансування, стадія життєвого циклу підприємства, рівень ризику здійснюваних операцій, чисельність персоналу, рівень платоспроможності). Саме вони визначають величину прибутку, який підлягає розподілу та його нерозподілену частину.

В загальному, розподіл отриманого прибутку в сільськогосподарському виробництві передбачає поділ між сторонами, що забезпечують процес його створення.

Спочатку здійснюється розподіл між державою та підприємством. Останнє сплачує різного виду податки й збори до державного бюджету: на рухоме майно, плату за землю, податок на прибуток тощо. Від розподілу прибутку залежить існування держави, що забезпечується через систему державного регулювання фінансуванням розвитку державних програм та обороноздатності країни, утриманням держслужбовців тощо.

У свою чергу, прибуток, що залишився після оподаткування, надходить у повне розпорядження підприємства та використовується згідно з його статутом і рішеннями власників. Але такий розподіл прибутку залежить від конкретних соціально-політичних умов і може регулюватися державою в прямій або непрякій формі, а може і зовсім не регулюватися – залежно від сфери діяльності, організаційних форм та форм власності підприємства.

Так, у 60-х роках отриманий прибуток сільськогосподарських підприємств розподілявся за напрямками [5, с. 17-18]:

- неподільний фонд в основних засобах і пайові внески;
- фонд на капіталовкладення і капітальний ремонт (відрахування до неподільного фонду, амортизаційний фонд, виручка від ліквідації основних засобів);

- фонд власних оборотних коштів: насінневий фонд (основний і страховий); фуражний фонд (основний і страховий); фонд інших матеріальних запасів; фонд майбутніх витрат; фонд на покриття витрат незвершеного виробництва; фонд авансування колгоспників;

- спеціальні фонди: фонд розширення господарства; фонд преміювання; фонд допомоги та пенсійного забезпечення; фонд культурно-побутового спрямування; міжколгоспний страховий фонд; резервний фонд.

Характерною рисою наведеного розподілу був надзвичайно жорсткий характер адміністративного регулювання, який, безумовно, позбавляв підприємства багатьох стимулів у господарській діяльності. Крім того, доцільно зазначити такі особливості формування фондів шляхом розподілу прибутку в 60-х роках: перерахування грошових коштів з поточного рахунку на окремий спеціальний рахунок (рахунок авансування колгоспників, рахунок на капіталовкладення); створення фондів у натуральній формі (насінневий і фуражний фонди); застосування транзитного рахунку «Засоби, що відволікаються» для поповнення спеціальних фондів і спрямування прибутку до бюджету; включення залишкової частини прибутку (після формування перерахованих фондів та перерахування до бюджету) до складу статутного фонду.

Перевагами наведеної методики, на нашу думку, є формування фондів шляхом акумуляції вільних грошових коштів на окремому рахунку й фондів у натуральному вираженні, що забезпечує їх безперерйне та швидке використання, недоліком – спрямування залишкової частини прибутку на поповнення статутного фонду, що унеможлиблює його подальший розподіл.

У 90-х роках перед підприємствами, у тому числі й сільськогосподарськими постала альтернатива нормативного розподілу прибутку чи доходу.

Перша модель ґрунтувалася на проведенні за рахунок прибутку розрахунків з бюджетом і вищими органами, виплаті процентів за кредит. Залишковий прибуток, що утворювався після цих розрахунків, надходив у розпорядження трудового колективу. Із нього за встановленими нормативами формувалися фонди розвитку виробництва, науки і техніки; соціального розвитку; матеріального заохочення, інші фонди аналогічного призначення. Фонд заробітної плати утворювався за нормативом до чистої продукції або іншими вимірниками продукції.

Друга модель була заснована на нормативному розподілі доходу, одержаного після компенсації з виручки тільки матеріальних і прирівняних до них витрат. З доходу провадилися розрахунки з бюджетом і вищими органами, виплачувалися проценти за кредит, після чого утворювався госпрозрахунковий дохід колективу. Єдиний фонд оплати праці утворювався як залишок госпрозрахункового доходу колективу після утворення з нього фондів розвитку виробництва, науки і техніки, соціального розвитку чи інших фондів аналогічного призначення.

Законодавче запровадження моделі розподілу доходу викликало полеміку серед провідних фахівців того часу, що узгалянено в праці В. Ф. Палія [5, с. 45–52]. Прихильники такого підходу, серед яких Я. К. Киреева, М. С. Куницька, А. М. Лаврентьев, А. В. Ляпукін, В. Ф. Палій та інші позитивно сприйняли деформовану собівартість продукції й почали розробляти нові методики розподілу доходу підприємства й відображення його на рахунках обліку. Разом з тим, противники нововведення, серед яких В. С. Ануфрієв, А. С. Бородкін, Ф. П. Васін, В. Г. Гетьман та інші мотивували свою позицію некоректним розрахунком собівартості, перекрученням фінансового результату, ускладненням ціноутворення тощо.

В умовах сьогодення калькулювання урізаної собівартості є звичним явищем, що закріплене на законодавчому рівні й породжує критику, і підтримку фахівців. Однак, до урізаної собівартості включаються всі витрати, які становлять основу виробленої продукції, в тому числі й заробітна плата. Виключення її зі складу собівартості призведе до неправильних розрахунків. Крім того, з економічного погляду заробітна плата хоча й є доходом працівника, та все ж не може розглядатися як дохід підприємства, оскільки за своєю суттю є складником витрат, а отже – собівартості продукції.

Запровадження описаної моделі в сучасних умовах також є неможливим, на думку авторів, через відсутність державного замовлення на виготовлену продукцію, що не гарантує її реалізації, а отже, призведе до затримки виплати заробітної плати. І нарешті, продаж продукції сільськогосподарства є сезонним явищем, що взагалі унеможлиблює застосування на практиці зазначеної моделі.

Крім формування різного виду фондів, описаних вище, прибуток підприємств у 90-х роках розподілявся також за напрямками: плата за виробничі фонди та нормовані оборотні кошти у встановлених пропорціях; сплата відсотків за кредит; плата за трудові ресурси; відрахування до державного й місцевих бюджетів у відсотках від прибутку; відрахування до централізованого фонду розвитку виробництва, науки та техніки й у резервний фонд міністерства чи відомства [5, с. 17]; страховий фонд; фонд пайових внесків; ремонтний фонд; фінансовий резерв і фонд валютних відрахувань [1, с. 336]; фонд дивідендів [5, с. 17].

Таким чином, розподіл прибутку в 90-х роках також характеризувався створенням фондів та централізованим регулюванням з боку держави, повним розподілом прибутку за встановленими напрямками. Однак збиткові чи малорентабельні підприємства почали звільнятися від окремих платежів (плата за виробничі фонди й трудові ресурси), встановлювалися нормативи від прибутку, що залежали від його величини. Крім того, надана державою можливість створення фінансового резерву забезпечувала підприємства коштами для фінансування непередбачених подій.

З прийняттям положень (стандартів) бухгалтерського обліку традиційне розуміння розподілу

прибутку дещо звузилося, оскільки створення фондів накопичення та споживання нині показується у Звіті про фінансові результати опосередковано в розрізі витрат за видами діяльності, а розподіл чистого прибутку знаходить відображення у Звіті про власний капітал.

На першому етапі розподілу прибутку розраховується валовий прибуток (збиток), на другому – прибуток (збиток) від операційної діяльності. Тож на початкових етапах розподілу частину прибутку отримують працівники, які створюють додану вартість, кредитори, які надають підприємству послуги, держава, що регулює процес виробництва та продажу продукції непрямыми податками. На третьому етапі розраховується прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, на четвертому – прибуток (збиток) від звичайної діяльності. Цей прибуток отриманий підприємством, а тому й розподіляється між підприємством та державою. І нарешті, чистий прибуток (збиток) належить інвесторам та акціонерам.

Чистий прибуток може розподілятися за такими напрямками: поповнення статутного, пайового та резервного капіталу, покриття збитків минулих років, виплата власникам дивідендів чи відсотків на вкладений капітал. Залишкова сума прибутку вважається нерозподіленою та реінвестується в діяльність підприємства.

На думку авторів, у агроформуваннях, враховуючи сезонний характер діяльності, доцільним є виокремлення у складі нерозподіленого прибутку власне нерозподіленого прибутку та його асигнованої частини, що може обліковуватися на субрахунку 444 «Прибуток асигнований» і спрямовуватися на створення забезпечень, закупівлю насіння на посадкового матеріалу, паливно-мастильних матеріалів, добрив тощо. Як зауважують Дональд І. Кізо та Джері Ж. Вейгант [3, с. 55], асигнування нерозподіленого прибутку за своєю суттю є перекласифікацією нерозподіленого прибутку для встановленої мети. При асигнуванні не відбувається розподіл грошових коштів, а резервується частина нерозподіленого прибутку, що унеможливорює його розподіл.

Однак найскладнішим етапом розподілу прибутку в агроформуваннях є розрахунок податку на прибуток, що відрізняється за даними фінансового й податкового обліку через відмінності складу доходів і витрат.

З метою зближення фінансового та податкового обліку доходів і витрат для обчислення прибутку у Податковому кодексі України [6] використано бухгалтерський підхід, що полягає у зменшенні доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інших доходів на суму собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг та інших витрат. При цьому амортизаційні відрахування, як і у фінансовому обліку з 01.04.2011 р. є витратами в податковому обліку.

Для відображення доходів і витрат з метою оподаткування необхідно керуватися принципом нарахування й відповідності доходів і витрат, що передбачає їх співставлення за певний звітний

період. Склад доходів у фінансовому й податковому обліку, переважно є ідентичним.

Постатейний склад загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут, наведений у П(С)БО 16 «Витрати» [7] та Податковому кодексі суттєво не відрізняється, крім випадків:

- додаткового внесення до загальновиробничих витрат з метою податкового обліку суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, управління якістю, екологічного управління довкіллям;

- внесення до адміністративних витрат за Податковим кодексом придбання пально-мастильних матеріалів;

- вилучення зі складу адміністративних витрат з метою податкового обліку податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів;

- вилучення зі складу витрат на збут задля обчислення оподаткованого прибутку витрат на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, що зберігається на складі підприємства.

Значно відкоригованим у Податковому кодексі є склад інших операційних витрат, до них тільки можна віднести витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці, амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів, суми коштів, внесені до страхових резервів, суми нарахованих податків та зборів, єдиного внеску на державне соціальне страхування та витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет - послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань

Фінансові витрати суттєво не відрізняються за своїм складом, крім внесення інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями в межах норм, встановлених Податковим кодексом.

Інші витрати звичайної діяльності майже у повному складі перенесені до Податкового кодексу із Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4] та дещо розширені й не співпадають з аналогічними витратами за П(С)БО 16 «Витрати».

Крім цього особливістю податкового законодавства щодо витрат є те, що витрати, які здійснені в минулі звітні роки, але не віднесені до їх складу у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, відображаються у складі інших витрат, а ті, які здійснені у звітному податковому році, – у складі витрат відповідної групи (собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат тощо).

Податковим кодексом до складу інших витрат віднесено ті, які попередньо не внесені до перерахованих раніше груп, зокрема суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати

праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік та інші витрати господарської діяльності, до яких прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Витрати, що не враховуються при обчисленні прибутку, з 01.04.2011 р. розширяються на такі їх види:

- платежі в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами;

- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

- витрати на погашення основної суми позик, кредитів;

- витрати на придбання товарів (робіт, послуг), інших активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації);

- витрати на придбання у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передує звітному;

- витрати на придбання у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу в обсязі, що перевищує 5 % митної вартості імпортованого обладнання;

- витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу.

Однак у складі витрат, що не враховуються при розрахунку оподаткованого прибутку за Податковим кодексом, не зазначено витрати, які були наведені у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», а саме: придбання лотерей, участь в азартних іграх; фінансування особистих потреб фізичних осіб; виплата винагород або інших видів заохочень особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату (заохочення) було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час).

Загалом податкових різниць при розрахунку прибутку за даними фінансового й податкового обліку з впровадженням у діяльність підприємств Податкового кодексу України стане значно менше, але вони повинні розраховуватися, починаючи зі звітних періодів 2012 р. Методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць набуде чинності також з 01.01.2012 р., а тому прибуток агроформувань, що підлягатиме розподілу між державою та підприємством, має бути від-

коригований на вплив податкових різниць.

## 5. Висновки

Послідовний розподіл прибутку (покриття збитків) агроформувань відображається у Звіті про фінансові результати й показує напрями його використання. Розрахований таким чином чистий прибуток переноситься до Звіту про власний капітал, в якому показується його подальший розподіл. Враховуючи попередні міркування, вважаємо, що буде доцільним вилучити зі Звіту про власний капітал р. 030 «Виправлення помилок» та перенести його до Звіту про фінансові результати. Крім цього, у статтях розділу «Розподіл прибутку» необхідно ввести окремий рядок «Асигнований нерозподілений прибуток», що забезпечить його подальше накопичення та використання тільки із запланованою метою. Коригування прибутку (збитку) звітного періоду на помилки минулих років призведе до підвищення об'єктивності та достовірності розрахованого фінансового результату. Подальше дослідження авторів буде спрямоване на виокремлення постійних та тимчасових податкових різниць, що виникають при розрахунку облікового та податкового прибутку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: підручник для вузів / [П. Я. Хомин, Г. А. Лисий, В. С. Совінський та ін. ; за ред. Ю. Я. Литвина]. – К.: Вища школа, 1993. – 607 с.

2. Гончаров А. Б. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник / А. Б. Гончаров. – Харків: ВД „Інжек”, 2003. – 240 с.

3. Дональд И. Кизо. Финансовый учет. Промежуточный уровень. / И. Кизо Дональд, Ж. Вейгант Джери, Д. Терри; [пер. с англ.]. – Бишкек: Прагма, 2001. – Часть I. – 496 с.

4. Україна. Закон. Про оподаткування прибутку підприємств № 283/97-ВР від 22.05.1997 р. // Режим доступу: [Електронний ресурс]: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

5. Палий В. Ф. Хозрасчетный доход и самофинансирование: Вопросы учета и анализа / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р // www.nau.kiev.ua.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Режим доступу: [Електронний ресурс]: www.nau.kiev.ua.

## ЕКСПЕРТНІ ДОСЛІДЖЕННЯ У СТРАТЕГІЧНОМУ АУДИТІ

*Анотація.* Необхідність глибокого вивчення неструктурованих інформаційних потоків, що характеризують майбутні економічні явища і події, обумовлює широке застосування експертних оцінок у стратегічному аудиті. У статті розглянуто особливості використання основних методів експертного дослідження, за допомогою яких аудиторі можуть ефективно оцінювати стратегічні припущення та прогнози.

*Ключові слова:* стратегічний аудит, експертні дослідження, метод сценаріїв, метод Дельфі.

Redchenko K.

## EXPERT RESEARCH IN STRATEGIC AUDIT

*Annotation.* Now we need to study unstructured information flows that characterize future economic trends and events. It is causing widespread use of expert assessments in the strategic audit. In this article the features of the basic methods of expert research, by which auditors can effectively evaluate the strategic assumptions and forecasts, are discussed.

*Keywords:* strategic audit, expert studies, the scenario method, Delphi technique.

### 1. Вступ

Необхідність глибокого вивчення неформалізованих інформаційних потоків, що характеризують майбутні економічні явища і події, обумовлює широке застосування методичних прийомів експертного дослідження (експертиз) у стратегічному аудиті. За визначенням, експертиза (фр. expertise, від лат. expertus – досвідчений) – це дослідження спеціалістом (експертом) певних питань, вирішення яких вимагає спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва тощо. Широко розповсюдженими є планово-економічні та бухгалтерські експертизи, а останнім часом – і експертні дослідження в аудиті фінансової звітності та стратегічного аудиту.

Цей факт пояснюється тим, що у багатьох випадках аудиторам доводиться майже всі питання, пов'язані зі стратегічними оцінками та прогнозами, вирішувати інтуїтивно, користуючись знаннями і набутим досвідом, а не якимось формальними статистико-математичними методами. Інтуїтивний підхід доволі часто виправдовує себе, оскільки більшість господарських ситуацій складно формалізувати. Зрештою, достатнього наукового обґрунтування експертне дослідження як інструмент стратегічного аудиту поки що не отримало.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Експертиза як один із найважливіших методичних прийомів аудиту згадується багатьма вченими [1, 2, 3, 4], але детально ними не розглядається. Разом з тим, у науковій літературі трапляються досить спірні твердження про роль та міс-

це експертних досліджень в аудиті. Наприклад, економіст С. І. Філіпенко вважає, що експертна перевірка доповнює формальну та арифметичну і спрямована на виявлення підробок у документах [1, с. 74]. Таким чином, цей вчений намагається класифікувати експертне дослідження як один з методичних прийомів документальної перевірки. На нашу думку, подібне звуження сфери застосування експертного дослідження в аудиті є необґрунтованим. Експертиза документів – це лише один з багатьох напрямів застосування експертних оцінок у ході отримання аудиторських доказів.

Потрібно зауважити, що у ролі експертів під час проведення експертного дослідження можуть виступати не тільки залучені спеціалісти, як вказують деякі автори [2, с. 78], але й самі аудиторі. Тому термін “експерт” у наукових працях з аудиторської тематики розглядається у двох аспектах:

1) як синонім терміну “залучений спеціаліст” (особа, яка на платних договірних засадах залучається до виконання деяких робіт у процесі аудиту);

2) у значенні особи (нею може бути аудитор чи залучений спеціаліст), яка бере участь в експертному дослідженні проблемних питань (індивідуальному або колективному).

У зарубіжній літературі частково розкривається специфіка залучення експертів для виконання окремих робіт в аудиті фінансової звітності [5, 6]. Разом з тим, застосування експертних досліджень у стратегічному аудиті залишається мало дослідженою тематикою.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Враховуючи недостатню увагу, яка приділяється висвітленню ролі експертних досліджень у стратегічному аудиті, метою статті є позиціонування експертних підходів у системі методичних прийомів стратегічного аудиту та висвітлення їх особливостей з погляду оцінювання стратегічної інформації в умовах невизначеності.

### 4. Виклад основного матеріалу

Серед найбільш поширених у світовій практиці стратегічного аудиту варто, насамперед, виокремити опитування експертів – метод перспективного оцінювання і прогнозування, за якого думки експертів у різних галузях зводяться до єдиної і усереднюються. Крім того, у стратегічному аудиті широко застосовується й інший популярний метод експертного оцінювання, який базується на досягненні згоди групою експертів, – метод Дельфі. Обидва методи передбачають використання колективних експертних оцінок, хоча нерідко використовуються й оцінки індивідуальні. Різниця у складності застосування експертних досліджень визначається, насамперед, кількістю залучених експертів, а також складністю процедури дослідження.

Вчений В.Н. Мосін [7, с. 29] вказує, що методи економічного прогнозування поділяють за ознакою формалізації на формалізовані та інтуїтивні. Інтуїтивні методи аналізу застосовуються у тих випадках, коли неможливо врахувати вплив багатьох факторів через складність об'єкта дослідження; у цьому випадку використовуються індивідуальні і колективні оцінки експертів.

До переліку індивідуальних експертних оцінок належать:

- метод інтерв'ю, за якого здійснюється безпосередній контакт експерта зі спеціалістом за схемою “запитання – відповідь”. Цей метод має багато схожих рис з такими аудиторськими прийомами як опитування й анкетування;

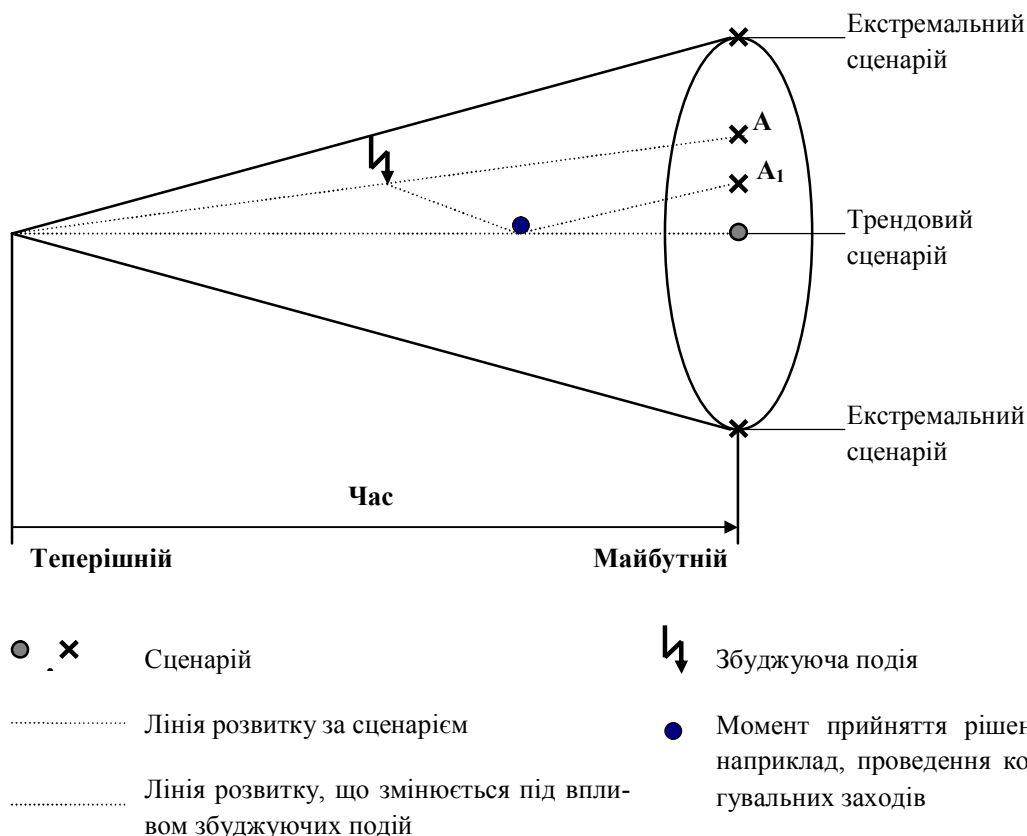
- аналітичний метод, за якого здійснюється логічний аналіз певної ситуації, складаються аналітичні доповідні записки;

- метод написання сценарію, який базується на визначенні логіки процесу або явища у часі за різних умов. Цей метод має свою специфіку і є найбільш придатним для цілей стратегічного аудиту.

Написання сценарію, або аналіз сценарію – це опис логічно послідовного процесу, враховуючи конкретну ситуацію. Експертні оцінки за допомогою написання сценарію були визнаним способом вирішення проблем економічного прогнозування не тільки за кордоном, де вони розглядаються у багатьох наукових працях, зокрема у [8, с. 457-459; 9, с. 247-254; 10, с. 147-149], але й у роботах російських та українських вчених [11, с. 224-225; 12, с. 106-107].

Разом з тим, спостерігається відмінність у визначенні сфери застосування експертних оцінок за сценаріями. Різні автори виділяють дві основні сфери: оцінка зовнішнього економічного середовища у стратегічному управлінні та аналізі; оцінка фінансових (кредитних) ризиків у фінансовому та проектному аналізі.

Наприклад, методика оцінки параметрів зовнішнього середовища фірми описана економістом С.В. Оборською [13, с. 89-93], а використання експертного оцінювання для обчислення функції





фінансового ризику (ризика кредитування) детально розглядається у праці вчених М.В. Радіонова і С.П. Радіонової [14, с. 568-584].

Німецькі вчені Х. Гешка і Р. Хаммер [15, с. 311] запропонували абстрактну динамічну модель сценарію (рис. 1), яка демонструє необхідність розробки не тільки трендового, але й нормативного сценарію. Крім того, для посилення контролю доцільно розробити також альтернативні, зокрема екстремальні сценарії.

Стратегічна прогалина в контексті корпоративного управління розглядається як поле для прийняття рішень і, відповідно, як сфера превентивного й оперативного контролю – функції, яка значною мірою покладається на внутрішніх аудиторів.

Модель Х. Гешки і Р. Хаммера демонструє розширення інтервалу між екстремальними сценаріями в залежності від збільшення часової величини прогнозу. Трендовий сценарій розглядається як найімовірніший прогноз, а нормативний сценарій (на рис. 1 має позначення А) визначає мету, яку потрібно досягнути. Реальний розвиток подій (А1) майже завжди відрізняється як від трендового, так і від нормативного сценарію. Відхилення обумовлюються впливом так званих збуджуючих подій –

нарію та його контроль.

Запропоновані нами вісім етапів написання сценарію є результатом глибокого вивчення різних, іноді протилежних, підходів до послідовності розробки експертного сценарію.

Сценарії переважно розробляються на основі певних економічних характеристик і показників основних процесів виробничої та наукової бази для вирішення поставленого завдання. Сценарій за своєю описовістю є акумулятором вхідної інформації, на основі якої буде утворюватися подальша робота експерта. Тому сценарій у готовому вигляді повинен підлягати ретельному аналізу. Особливу увагу слід приділяти повноті та якості вхідної інформації, оскільки внаслідок недбалого ставлення до вибору даних та їх верифікації аудитор (експерт) може постати перед ситуацією, яка отримала назву “сміття ввели, сміття отримали” (GIGO).

У процесі розробки сценаріїв дуже часто використовують “дерево цілей”, що призначається для аналізу систем, об’єктів, процесів, в яких виділяють декілька структурних або ієрархічних рівнів. “Дерево цілей” будується шляхом послідовного виділення більш дрібних компонентів на нижчих рівнях (рис. 2).

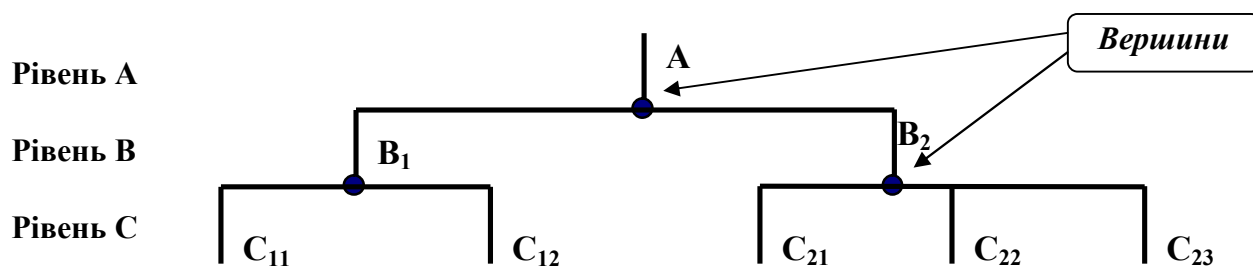


Рис. 2. Тривінева система ієрархії “дерева цілей”

обставин, які під час розробки сценарію не були враховані або вплив яких було неправильно прогнозовано.

Різниця між результатами сценаріїв А і А1 являє собою так звану стратегічну прогалину – інтервал між можливостями, зумовленими наявними тенденціями зростання підприємства, та бажаними орієнтирами, необхідними для розв’язання нагальних проблем зростання та зміцнення підприємства у довготерміновій перспективі [13, с. 123].

Підготовка сценарію передбачає виконання декількох процедур (етапів): 1) одержання загальних знань про предмет дослідження (наприклад, про інвестиційний проект); 2) визначення мети розробки сценарію і системи обмежень (часових, ресурсних, варіантних); 3) визначення базових припущень і критеріїв оцінки результатів; 4) визначення основних альтернатив розвитку майбутніх подій; 5) розробка “дерева цілей” для схематичного відображення системи, яка є об’єктом дослідження; 6) пошук можливих рішень і відбір оптимальних; 7) оцінка прогнозованих збудливих подій та їхнього впливу на сценарій; 8) отримання готового сце-

Точка розгалуження називається вершиною. З кожної вершини має виходити не менше ніж дві гілки. При побудові “дерева цілей” дотримуються трьох умов: 1) відгалуження, що виходять з однієї вершини, мають складати замкнену множину; 2) відгалуження, що виходять з однієї вершини, повинні взаємно виключати одне одного, тобто не може бути часткового співпадіння об’єктів, представлених двома різними гілками; 3) кожна вершина - це ціль для своїх відгалужень.

Написання сценарію вигідно застосовувати для вирішення багатьох неформалізованих завдань стратегічного аудиту ще з тієї причини, що існують численні програмні засоби, які реалізують цей метод експертної оцінки (наприклад, засіб “Диспетчер сценаріїв” MS Excel). Незважаючи на те, що написання сценарію є способом суб’єктивного оцінювання варіантів розвитку майбутніх подій, аудиторі отримують велику користь від практичного застосування цього методу.

У разі проведення стратегічного аудиту аналіз сценаріїв може застосовуватися: для експертної оцінки стратегічних планів, фінансових прог-

нозів і проектів; для перевірки обґрунтованості бюджетів (оперативних планів); для визначення перспектив розвитку підприємства як самостійної господарської одиниці (у відповідності з концепцією безперервного функціонування підприємства).

У ході експертизи фінансових прогнозів та інвестиційних проектів сценарії будуються переважно для визначення величини грошових потоків за різних варіантів розвитку подій. Розробляються також різні сценарії для врахування різних припущень, пов'язаних зі ставкою дисконтування, терміном окупності, чистою поточною вартістю та іншими показниками, від яких залежить результат проекту.

Аналіз сценаріїв при експертизі прогнозів і проектів досить часто перетворюється на аналіз чутливості – спосіб перевірки ступеня впливу однієї чи декількох екзогенних змінних одночасно на ендегенну змінну у певній фінансовій моделі. Наприклад, перевірка верифікації бюджетів з допомогою сценаріїв передбачає введення у них факторів гнучкості (багатоваріантності).

За допомогою сценаріїв можна також здійснити комплексну експертну оцінку перспектив розвитку підприємства. З цією метою застосовуються різноманітні способи оцінки, наприклад, метод СПЕЙС. Метод призначений для діагностики ситуації і вибору варіанта стратегії для середніх і дрібних підприємств. Зміст цього методу детально описаний у праці Є. І. Велесько, О. О. Бикова і З. Дражека [16, с. 102-106].

Слід зауважити, що для аналізу за сценаріями використовуються не лише індивідуальні експертні оцінки. У багатьох випадках сценарії розробляють групи аудиторів (експертів). Наприклад, згаданий нами метод СПЕЙС може застосовуватися як при індивідуальних, так і при колективних експертних дослідженнях. До складу колективних експертних оцінок включають: метод комісій, колективної генерації ідей (“мозковий штурм”), метод Дельфі, матричний метод. Ця група базується на наступному принципі: за колективного мислення підвищується точність результату, а також генерується більше продуктивних ідей.

Для формулювання експертних оцінок створюють робочі групи. Робоча група вибирає експертів, які дають відповіді на поставлені питання (кількість експертів теоретично може коливатися від 10 до 150 в залежності від складності об'єкта). Під час аудиторської перевірки робочу групу складають аудитори, призначені для її проведення, а експертами виступають, переважно, залучені зі сторони спеціалісти.

Перед тим, як організувати опитування експертів, визначають основні напрями розвитку об'єкта; складають матрицю, що відображає генеральну мету, глобальні і локальні цілі дослідження. Далі розробляють і формулюють питання для експертів. При цьому слід забезпечити поступовий перехід від складних питань до простих, від широких до вузьких. Крім того, питання мають бути однозначними і не перехрещуватися за змістом. Відповідальність за розробку питань покладається

на керівника групи аудиторів.

Експерти дають відповіді на питання, після чого проводиться обробка матеріалів, які характеризують узагальнену думку і ступінь узгодженості індивідуальних оцінок експертів.

Кінцева оцінка визначається або як середнє арифметичне значень оцінок всіх експертів, або як найпоширеніша думка, або як середнє нормалізоване зважене значення оцінки.

Методика статистичної обробки матеріалів колективної експертної оцінки є сукупністю оцінок відносної важливості, призначених експертами для з'ясування різноаспектних альтернативних варіантів. Оцінки важливості виражаються у балах (наприклад, від 0 до 100 тощо). У процесі обробки матеріали групуються у таблицю, рядки якої відповідають різним варіантам (факторам), а колонки – окремим експертам.

Серед багатьох видів колективних експертних оцінок найбільшої популярності у різних галузях науки і техніки набув так званий метод Дельфі (дельфійський метод). Розроблений приблизно у середині 50-х років ХХ ст., метод Дельфі зазнав деяких модифікацій, але продовжує залишатися одним з найбільш розповсюджених способів для визначення появи тих чи інших подій. Причиною широкого застосування дельфійського методу є недосконалість багатьох економічних моделей, які часто поступаються за точністю результатів суб'єктивним експертним оцінкам.

Метод Дельфі характеризується трьома особливостями, які відрізняють його від звичайних методів групової взаємодії експертів: анонімність експертів; використання результатів попереднього етапу опитування; статистична характеристика групової відповіді.

Анонімність полягає у тому, що в ході експертизи учасники експертної групи не взаємодіють і не спілкуються. В результаті автор відповіді може змінити свою думку в наступному колі опитування, не оголошуючи про це. Використання результатів попереднього етапу полягає в тому, що експерти послідовно відповідають на питання, сформульовані в анкетах, не відхиляючись від висунутої організаторами мети. Статистична характеристика групової відповіді полягає в тому, що прогноз групи відображає думку, з котрою погоджується більшість учасників. Групова відповідь представляється з допомогою медіани і двох квартилей, тобто у вигляді такого числа, яке демонструє тенденцію: оцінки половини членів групи були більшими від цього числа, а половини – меншими.

Детальніше сутність дельфійського методу описана у роботі [7, с. 36-38], що дозволяє нам не заглиблюватися у нюанси його практичного застосування.

## 5. Висновки

Незважаючи на численні переваги колективних експертних оцінок за методом Дельфі, його повсякчасне застосування в аудиторській практиці видається нам дещо проблематичним. Це пов'язано

з тим, що для реалізації цього методу потрібно виконати цілий ряд трудомістких організаційних і технічних заходів. Таким чином, в умовах жорсткого лімітування часу аудиторі не завжди можуть використати метод Дельфі. Тому доцільно застосовувати його лише для вирішення окремих слабо структурованих і неформалізованих задач, а для другорядних цілей проводити експертні дослідження, наприклад, за методом “мозкового штурму”.

Узагальнюючі викладені у цій статті пропозиції, ще раз підкреслимо важливість експертних оцінок у стратегічному аудиті. На нашу думку, значення експертних досліджень зростає пропорційно до збільшення невизначеності. Отже, стратегічна інформація, яка характеризується найвищим рівнем невизначеності, має оцінюватися насамперед за знаннями і досвідом експертів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бавдей А. Л. Аудит и ревизия : справочное пособие / А. Л. Бавдей, И. Н. Белый, Н. П. Дробышевский и др. ; под общ. ред. И. Н. Белого. – Мн. : Мисанта, 1994. – 220 с.
2. Кузьминский А. Аудит : практическое пособие / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. ; под ред. А. Кузьминского]. – К. : Учетинформ, 1996. – 283 с.
3. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Вища шк. - Знання, 1998. – 574 с.
4. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 514с.
5. Kumar A. Auditing : Theory and Practice : textbook / A. Kumar, R. Sharma. – Sri Mumbai : Atlantic, 2009. – 950 p.
6. Hermanson R. H. Auditing theory and practice / R. H. Hermanson, J. R. Strawser, R. H. Strawser. – 6<sup>th</sup>ed. –USA : IRWIN, 1993. – 907 p.
7. Основы экономического и социального прогнозирования : учебник для вузов / [Д. М. Крук, В. С. Лукин, В. Н. Мосин и др. ; под ред. В. Н. Мосина, Д. М. Крука]. – М. : Высш. шк., 1985. – 200 с.
8. Брігхем Є. Основы фінансового менеджменту / Є. Брігхем ; [пер. з англ.] – К. : Молодь, 1997. – 1000 с.
9. Карлберг К. Бизнес-анализ с помощью Excel / К. Карлберг ; [пер. з англ.] – К. : Диалектика, 1997. - 448 с.
10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан ; [пер. с нем.] – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
11. Данилочкина Н. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
12. Москвін С. О. Проектний аналіз / [С. О. Москвін, С. М. Бевз, В. А. Верба та ін.] – К. : Лібра, 1998. – 368 с.
13. Шершньова З.Є. Стратегічне управління : навч. посібник / З. Є. Шершньова, С. В. Оборська. – К. : КНЕУ, 1999. – 384 с.
14. Радионов Н. В. Основы финансового анализа: математические методы, системный подход / Н. В. Радионов, С. П. Радионова. – СПб. : Альфа, 1999. – 592 с.
15. Geschka H. Die Szenario-Technik in der strategischen Unternehmensplanung, in: Strategische Unternehmensführung / H. Geschka, R. Hammer. – Heidelberg : D. Hahn, V. Taylor, Aufl., 1992. – S. 311.
16. Велесько Е. И. Стратегическое управление: практика принятия системных решений : учебное пособие / Е. И. Велесько, А. А. Быков, З. Дражек. – Мн. : Тэхналогія; Изд-во БГЭУ, 1997. – 199 с.

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*Анотація.* Розкрито різні погляди вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сутності контролінгу. Висвітлено підходи до організації його запровадження. Визначено види контролінгу, умови і принципи його функціонування.

*Ключові слова:* контролінг, принципи контролінгу, планування, організування, мотивація, контроль, прийняття рішень, фінансовий облік, управлінський облік, фінансовий аналіз.

Rudnytsky V.

## THEORETICAL ASPECTS OF CONTROLLING AND ITS USE IN SYSTEMS OF ENTERPRISE

*Annotation.* The article explores the different views of domestic and foreign scientists on the controlling essence. Exposed approaches to organization of its implementation. Identify types of controlling, the conditions and principles of its functioning.

*Keywords:* controlling, controlling principles, planning, organizing, motivation, control, decision making, financial accounting, managerial accounting, financial analysis.

### 1. Вступ

В умовах сьогодення, коли зростає глобалізація та загострюється конкуренція на ринку, суб'єкти господарської діяльності змушені шукати нові форми і методи управління, за допомогою яких можна приймати найбільш раціональні й ефективні рішення. Одним із важливих інструментів, який дає змогу підняти управління на значно вищий рівень, є контролінг.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

В останні роки проблемами контролінгу займаються такі українські вчені, як: М. С. Пушкар, С. М. Петренко, Л. О. Сухарева, О. В. Оліфіров та ін. [3; 4; 5].

Серед зарубіжних дослідників слід виділити Х. Блоха, Е. Майєра, Р. Мана, С. Марциняка, С. Г. Фалько, С. А. Уткіна та ін. [1; 2; 6; 7; 8; 9].

Вітчизняні та зарубіжні науковці висловлюють різні думки щодо суті, цілі, мети, завдань, і функцій контролінгу та їхнього місця в системі управління.

Оскільки контролінг вже декілька десятиліть успішно функціонує у розвинених країнах Заходу, зарубіжні вчені глибше розкривають його сутність і практичне використання в управлінні підприємствами. Тому детальніше дослідження сутності контролінгу, його мети, завдань і функцій, а також передового зарубіжного досвіду має важливе значення для його запровадження в практику управління вітчизняними підприємствами.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Розкрити сутність контролінгу, його мету і завдання, роль і місце в системі управління підприємством.

### 4. Виклад основного матеріалу

Одним із перших українських вчених, що

досліджували проблеми становлення і розвитку контролінгу, є професор М. С. Пушкар. На його думку, контролінг – це синтетична дисципліна, яка розвивається на основі даних маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу та контролю. Поява такої дисципліни викликана переосмисленням ролі та значення менеджменту в сучасному бізнесі [4, с. 3].

Дещо інше визначення контролінгу пропонують професори Л. О. Сухарева і С. М. Петренко: "контролінг – це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що поєднує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілі і результатів діяльності підприємства" [5, с. 8].

Аналізуючи наведені визначення контролінгу, можна зауважити, що професор М. С. Пушкар розглядає контролінг через призму дисципліни, що синтезує дані маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу та контролю. Л. О. Сухарева і С. М. Петренко визначають контролінг як обліково-аналітичну систему, яка поєднує лише елементи обліку, аналізу, контролю, планування. На їхню думку маркетинг і менеджмент не входять до цієї системи.

На наш погляд, контролінг не варто розглядати як дисципліну, бо, наприклад, бухгалтерський

облік, аналіз чи аудит охоплюють декілька дисциплін. Однак, недоцільно розкривати сутність контролінгу, обмежуючись лише елементами, властиви-

ми обліково-аналітичній системі, оскільки контролінг є значно ширшим поняттям і стосується також маркетингу, логістики тощо.

Зарубіжні вчені теж по-різному трактують поняття "контролінг", злежно від сфери діяльності, яку охоплює контролінг. Якщо контролінг стосується тільки фінансової сфери, то його визначають через комплекс дій, якими є:

- створення системи фінансового планування;
- визначення вимірників і показників оцінювання фінансової діяльності підприємства;
- підготовка інформації для прийняття рішень, пов'язаних з фінансовим управлінням [8].

Звичайно, контролінг не обмежується тільки сферою фінансової діяльності. Зарубіжний досвід підтверджує, що контролінг стосується, окрім фінансової діяльності, ще й маркетингу, логістики, охорони середовища, адміністративної роботи, кризових ситуацій.

У зв'язку з цим на підприємствах, де запроваджено контролінг, поряд з функціонуванням фінансового контролінгу, активно функціонує контролінг маркетингу, логістики, охорони середовища, адміністративної роботи, кризових ситуацій.

Визначаючи сутність контролінгу як комплексного поняття, відомий польський економіст С. Марціняк стверджує, що це система взаємозалежних засад, методів, прийомів і заходів, які використовуються у внутрішній системі управління і контролю, орієнтованих на досягнення за планованого результату [9, с. 14].

Водночас спираючись на праці німецьких вчених, С. Марціняк ширше трактує поняття "контролінг", – як "зінтегровану підсистему керівництва, планування, контролю та інформації, що сприяє адаптації й координації цілої системи управління" [9, с. 14]. Підтримка, адаптація і координація системи управління є основною метою дій контролінгу. Разом з тим, контролінг є важливим інструментом для прийняття оптимальних і ефективних управлінських рішень.

На думку Х. Блоха [8], ключовими питаннями під час запровадження на підприємстві системи контролінгу є:

1. Розроблення операційних і стратегічних цілей діяльності підприємства.
2. Планування загальних і конкретних завдань для виконання реалізації цілей.
3. Визначення і прийняття способів їх виконання.

Відомий німецький вчений Й. Вебер [9] глибше розкриває зміст поняття контролінгу з позиції його функцій і сфери охоплення. Зокрема, дослідник зауважує, що контролінг, який є підсистемою управління підприємством, частково виконує, а частково допомагає здійснювати процеси планування, керування і контролю, що дає змогу координувати усю систему управління.

Реалізувати функції контролінгу можуть через окремі виділені або діючі відділи (служби) організаційно-управлінської структури підприємства. На великих підприємствах створюють пере-

важно окрему службу контролінгу, а на середніх і малих суб'єктах господарювання функції контролінгу покладаються на працівників інших відділів та служб.

Сфера, яку охоплює контролінг, залежить від того, чи цей інструмент управління стосовується тільки операційної діяльності підприємства, чи також його стратегії.

С. Марціняк звертає особливу увагу на залежності та взаємозв'язки між управлінням і контролінгом. На його думку, залежність виражається за допомогою функцій управління (планування, організування, мотивації, контролю, аналізу, прийняття рішень). Тільки за умови, що функції управління виконуються ефективно, можна є побудувати надійну систему контролінгу [9, с. 17]. Водночас, цей вчений слушно зауважує, що контролінг може слугувати важливим інструментом допомоги підприємству у процесі виконання різних функцій і завдань. Зокрема, це стосується:

- планування;
- контролю;
- фінансового обліку;
- управлінського обліку;
- фінансового аналізу.

Разом з тим, не це є основним завданням і сферою застосування контролінгу. Одним із головних завдань контролінгу, на думку С. Марціняка, є процеси прийняття ефективних господарських рішень [9, с. 17].

На етапі розроблення концепції, проектування і запровадження контролінгу важливо визначити основні умови і принципи його функціонування. До таких принципів належать:

1. Забезпечення ефективної інформаційної системи.
2. Забезпечення ефективної системи організації.
3. Забезпечення ефективної системи управління.

Принцип забезпечення ефективної інформаційної системи передбачає не тільки збір відповідної кількості інформації, потрібної для системи контролінгу. Інформацію необхідно розглядати з позиції її важливості й перетворення (трансформації).

Принцип забезпечення ефективної системи організації передбачає побудову такої організаційної системи (структури), яка уможливила швидкий рух трансформованої інформації між окремими підрозділами (службами) підприємства, щоб досягти оптимального часу її використання у процесі прийняття управлінських рішень.

Під принципом забезпечення ефективної системи управління слід розуміти належне виконання на підприємстві функцій управління: планування, організування, мотивації, контролю і прийняття рішень на підставі даних і вимог контролінгу.

У вітчизняній і зарубіжній літературі найповніше розкрито сутність, цілі та завдання операційного та стратегічного контролінгу.

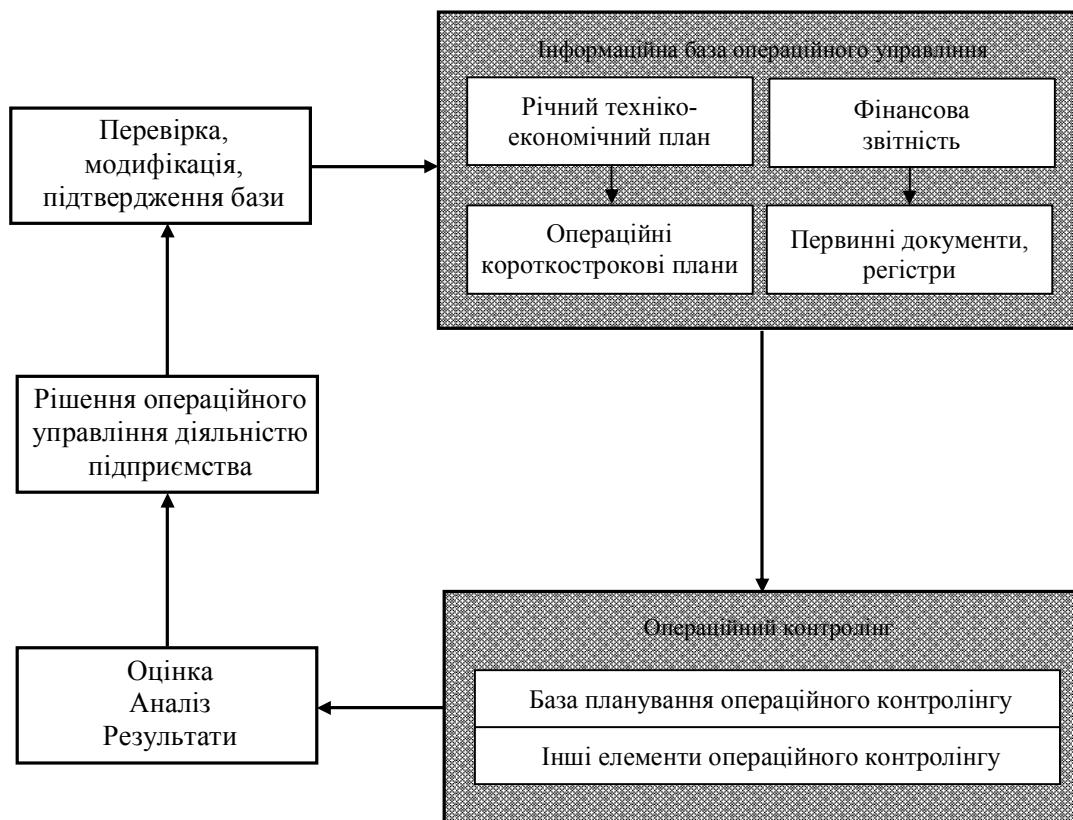


Рис. 1. Місце операційного контролінгу в системі управління діяльністю підприємства

Операційний контролінг – це моніторинг, аналіз і оцінка процесів (проектів) за період до одного року з метою оптимального управління ними.

Операційний контролінг передбачає:

- створення бази планування операційної діяльності;
- системну інформаційну підтримку операційного управління діяльністю підприємства (на основі операційних методів);
- визначення відхилень за операційними показниками;
- застосування методів що дають змогу прийняти оперативні рішення стосовно процесів чи проектів (до одного року).

Процес проектування операційного контролінгу складається з таких етапів:

1. Визначення сфери і періоду часу проведення контролінгу.
2. Підготовка або перегляд операційних цілей і планів діяльності підприємства, об ґрунтованих його стратегією.
3. Вибір параметрів і вимірників контролю планово-нормативної бази.
4. Організаційно-інформаційне забезпечення функціонування операційного контролінгу.
5. Побудова процедури виявлення відхилень параметрів контролю за допомогою використання специфічних методів з огляду на обмежений горизонт часу.
6. Визначення принципів і структури процесу прийняття рішень.
7. Перевірка функціонування проекту системи контролінгу.

8. Підготовка рішення про впровадження системи як понадфункційного інструменту забезпечення операційного управління.

9. Складання детального графіка з вказанням строків і фінансування реалізації усіх етапів проектування операційного контролінгу.

Місце операційного контролінгу в системі управління діяльністю підприємства відображено на рис. 1.

Стратегічний контролінг – це моніторинг, аналіз і оцінювання процесів (проектів) за період понад один рік з метою оптимального управління ними.

Стратегічний контролінг передбачає:

- стратегічну базу планування (обґрунтована стратегією діяльності підприємства);
- стратегічне управління діяльністю підприємства (основане на стратегічних методах організації та управління);
- визначення відхилень за стратегічними показниками;
- застосування методів щодо прийняття стратегічних рішень стосовно процесів чи проектів (понад один рік).

Процес проектування стратегічного контролінгу складається з таких етапів:

1. Визначення сфери і періоду часу здійснення контролінгу.
2. Підготовка або перегляд стратегічних цілей і планів діяльності підприємства.
3. Вибір параметрів і вимірників контролю планово-нормативної бази.

4. Організаційно-інформаційне забезпечення функціонування стратегічного контролінгу.

5. Розроблення процедури виявлення відхилень параметрів контролю за допомогою використання специфічних методів з огляду на довготривалий горизонт часу (понад рік).

6. Визначення принципів і структури процесу прийняття рішень.

7. Перевірка функціонування проекту системи стратегічного контролінгу.

8. Підготовка рішення про впровадження системи як понадфункційного інструменту забезпечення стратегічного управління.

9. Складання детального графіка з вказанням строків і фінансування реалізації усіх етапів проектування стратегічного контролінгу.

Місце стратегічного контролінгу в системі управління діяльністю підприємства відображено на рис. 2.

Модель операційного контролінгу охоплює такі сфери [9, с. 152-206]:

- контролінг у сфері фінансів з використанням методу бюджетування;
- контролінг маркетингової діяльності;
- контролінг створення і забезпечення вартості підприємства;
- контролінг у логістиці;
- контролінг в адміністрації.

Модель стратегічного контролінгу охоплює такі сфери [9, с. 152-206]:

- контролінг конкурентоспроможності регіону;
- контролінг управління в умовах кризи;

## 5. Висновки

Отже, дослідження сутності контролінгу, його мети і завдань дає підстави для того, щоб зробити такі висновки:

- контролінг не обмежується сферою лише фінансової діяльності, а стосується також маркетингу, логістики, охорони середовища, адміністративної роботи, кризових ситуацій;

- основними цілями контролінгу є підтримка, адаптація і координація системи управління. Одночасно контролінг є важливим інструментом для прийняття оптимальних і ефективних управлінських рішень;

- функції контролінгу можуть реалізувати через окремо виділені або існуючі відділи (служби) організаційно-управлінської структури підприємства. Переважно окремі підрозділи створюють на великих підприємствах, а на середніх і малих функції контролінгу покладаються на працівників інших відділів;

- контролінг охоплює операційну і стратегічну діяльність підприємства, що зумовлює його поділ на операційний і стратегічний;

- визначено етапи процесу проектування операційного та стратегічного контролінгу, що дасть змогу ефективно організувати його та упровадити у практику роботи підприємства.

Із зазначеної тематики перспективним є дослідження методів контролінгу, що використовуються у різних його видах: операційному, стратегічному тощо.

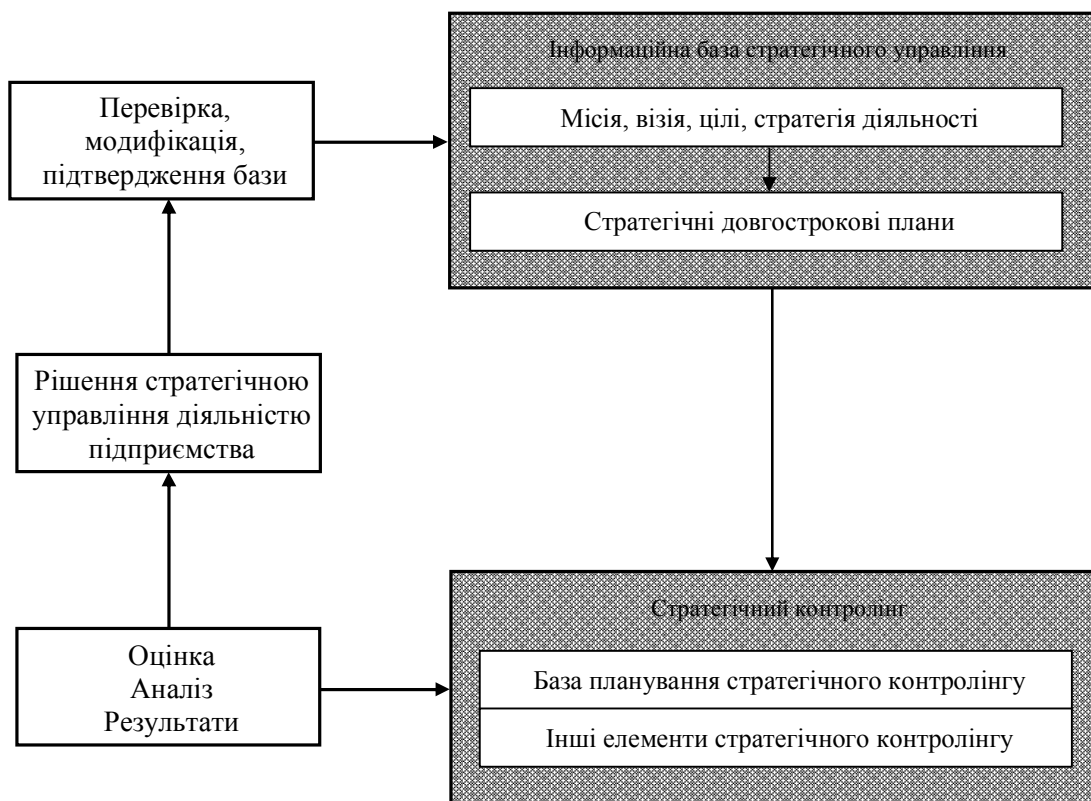


Рис. 2. Місце стратегічного контролінгу в системі управління діяльністю підприємства

- контролінг у сфері охорони середовища;
- контролінг стабільного розвитку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Майер Э. Контролинг как система мышления и управления / Э. Майер; [пер. с нем.; под ред. С. А. Николаевой]. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 76 с.
2. Ман Р. Контролинг для начинающих / Р. Ман, Э. Майер.; [пер. с нем.] – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
3. Оліфіров О. В. Контролінг інформаційної системи підприємства: монографія / О. В. Оліфіров. – Донецьк: ДонГУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2003. – 325 с.
4. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна система стратегічного менеджменту: монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
5. Сухарева Л. А. Контролинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
6. Уткин Э. А. Контролинг: российская практика / Э. А. Уткин, И. В. Мартинюк. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 272 с.
7. Фалько С. Г. Контролинг: национальные особенности российский и американский опыт / С. Г. Фалько // Контролинг, № 1, 2002. – С. 45–49.
8. Bloch H. Controlling. Rachunkowość zarządcza. – Warszawa: Centrum Informacji Menadzera, 1992.
9. Marciniak S. Controlling. Teoria. Zastosowania. Wydanie trzecie zmienione / S. Marciniak. – Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji, 2008. – 269 s.

УДК 657.471.1:658.562

Садовська І. Б.

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ЯКОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ СОБІВАРТОСТІ

*Анотація.* У статті розглянуто теоретичні аспекти відображення в обліку витрат на якість, взаємозв'язку якості сільськогосподарської продукції та її собівартості. Проаналізовано підходи вчених до вирішення проблемних питань обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на поліпшення якості продукції в умовах глобальної економіки, орієнтованої на знання. Запропоновано модель управлінського обліку витрат на забезпечення якості, яка містить впорядковану систему обліку, контролю і аналізу «вартості якості»

*Ключові слова:* облік витрат, калькулювання собівартості якості продукції, сільськогосподарська продукція

Sadovs'ka I.

## THEORETICAL ASPECTS OF INTERACTION OF QUALITY AGRICULTURAL PRODUCTS AND ITS PRODUCTION

*Summary.* The article reviews the theoretical aspects of accounting for the cost of quality, relationship quality agricultural products and its cost. Approaches to solving scientific problems in accounting and analytical support cost management to improve product quality in a global economy, focusing on knowledge. The model of management of the cost of quality assurance that provides an orderly system of accounting, control and analysis of "cost of quality".

*Keywords:* cost accounting, cost estimation of quality products, agricultural product.

### 1. Вступ

У розвинених країнах світу висока якість продукції – одне з основних джерел національного багатства. За даними щорічної доповіді ООН про розвиток людини у 2009 р. за індексом розвитку

людського потенціалу Україна займає 85 місце серед 182 держав. Вагомою причиною такого стану є низька якість харчових продуктів, які споживаються українцями. За достатніх потенційних можливостей сільськогосподарської галузі забезпече-



ння відповідної якості продукції стає першорядним завданням і одним з напрямів розвитку національної економіки. Досягнення ефективного управління якістю сільськогосподарської продукції потребує відповідного інформаційного забезпечення з використанням нових облікових методик і процедур накопичення, систематизації і збереження в базах даних.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Проблеми якості, управління витратами на забезпечення якості розглядаються в працях вчених економічного спрямування і опосередковано: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Г. Г. Кірейцев, М. Д. Корінко, Л. В. Нападівська, В. М. Пархоменко, Л. К. Сук, Ю. Й. Тавер, І. І. Пилипенко, Ю. С. Цал-Цалко, і безпосередньо: В. Г. Андрійчук (Київ, 2002), Ю. О. Джерелюк (Хмельницький, 2002), Г. Г. Коц (Харків, 2001), І. П. Курочкіна (Йошкар-Ола, 2009), Н. І. Лавренченко (Тамбов, 2005), Т. П. Михайлова (КНЕУ, 2004), Н. А. Морозова-Герасимович (КНЕУ, 2003), Т. Д. Попова (Москва, 2003), І. А. Светкіна (Самара, 2007), І. Ю. Тимрієнко (КНЕУ, 2010), О. В. Фомина (Москва, 2007) [1,6,7,12,14,19,20]. У названих працях обґрунтовано і розроблено методичні та організаційні засади побудови управлінського обліку, економічного аналізу, внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції. Однак час зумовлює виникнення нових проблем глобальної економіки, орієнтованої на знання та інформаційні технології. Це ставить перед науковцями і практиками нові завдання для досліджень, спрямованих насамперед на врахування специфіки діяльності підприємств, їх суттєвих відмінностей технологічного характеру, що впливає на методичку управлінського обліку і процес формування інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень. Дуалістичний підхід у формуванні ціни, який полягає у її залежності від величини собівартості (затратна теорія) та від попиту на продукцію (ринкова теорія), доповнюється теорією якості, яка досліджує вплив на формування ціни додаткового чинника – якості, однаково взаємопов'язаної із собівартістю додаткових заходів на її поліпшення і попитом сучасного покупця на більш якісну продукцію. Актуальність і недостатня обґрунтованість науковцями означеної проблеми очевидна.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

У дослідженні ставиться за мету виявити і обґрунтувати теоретичні аспекти взаємозв'язку якості сільськогосподарської продукції та її собівартості. Розглянути підходи вчених до вирішення проблеми збільшення витрат на забезпечення якості продукції, їх обліку і аналізу взаємозв'язку з ціноутворенням.

На практичному рівні існують невирішені проблеми, пов'язані з методикою обліку витрат на якість продукції. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [11] не містять методики виокремлення витрат на забезпечення і поліпшення якості продукції, їх калькулювання з метою надання інформації для управління якістю. Очевидно, що управляти без

відповідного інформаційного забезпечення неможливо. Тому розробка теоретичних положень щодо оперативного відображення в обліку витрат на якість, визначення «вартості якості» для підприємства, зміни собівартості, коли вживають додаткових заходів, спрямованих на поліпшення якості продукції, є першорядним завданням.

## **4. Виклад основного матеріалу**

Вживаючи заходи на забезпечення відповідної якості продукції, її постійне вдосконалення, підприємство несе певну додаткову кількість витрат. Ефективність таких витрат залежить від ціни, сформованої на ринку в разі визнання поліпшення якості продукції покупцем. З теоретичного погляду існує пряма залежність між понесеними витратами на досягнення належного рівня якості і відповідної цьому рівню ціни. Проте, практика спростовує теорію, і висуває жорсткі правила ринкової гри, де переважають транзакційні відносини, для яких характерним є високий ступінь опортунізму і специфічні для перехідного періоду інституту.

Проблемним для сільськогосподарської продукції є обмеження у вимірюванні рівня якості безпосередньо виробниками, оскільки у них відсутні відповідні прилади і лабораторії. Незважаючи на зазначені обставини, залежність ціни і якості очевидна, що спонукає сільськогосподарських товаровиробників вживати заходи щодо підвищення якості. Такі заходи потребують додаткових витрат, які доцільно постійно співставляти з вигодами, що виявляються у підвищенні рівня цін на більш якісну продукцію. Для постійного оперативного моніторингу «витрати-вигоди», пов'язаного із забезпеченням вдосконалення системи управління якістю, необхідна відповідна обліково-аналітична інформаційна система.

Теоретичні аспекти вдосконалення системи управління якістю через можливість інформаційного встановлення взаємозв'язку між впровадженням заходів з підвищення якості і собівартістю вимагають досліджень у таких напрямках: уточнення і доповнення понятійного апарату, теоретичних положень групування звичайних технологічних і додаткових витрат на якість, пов'язаних з їх ідентифікацією; удосконалення облікового відображення витрат на якість продукції та формування собівартості готової продукції з урахуванням і виокремленням статті витрат на її якість, що передбачає алгоритм і процес оцінки їх величини за виробничими процесами і видами продукції, сукупність управлінських звітів для оперативного точного управління заходами з підвищення якості, контролю за процесами, що забезпечують вдосконалення якісних властивостей продукції.

Перехід до ринкових відносин поставив перед кожним сільськогосподарським підприємством питання про необхідність постійного удосконалення якості продукції, що випускається. Обґрунтуванню необхідності удосконалення якості буде сприяти запропонована методика оцінки можливих витрат підприємств внаслідок зниження ціни та можливого «відпливу» незадоволених споживачів.

Дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів показують, що витрати на якість (ціна якості) займають значну питому вагу у загальних витратах на виробництво готової продукції. [5, с.56]

Науковець Драбаніч А. В. [5] наголошує, що значна питома вага витрат на якість продукції у витратах на її виробництво зумовлена впливом зростання темпів науково-технічного прогресу, що і є, на його думку, характерною тенденцією їх збільшення.

Витрати на якість готової продукції не обліковуються і не мають місце у фінансовій звітності. Але причетність таких витрат до процесу господарювання виробничого підприємства, розвитку новітніх технологій, а найголовніше – високих потреб споживачів, приводить до необхідності їх відображення в обліку.

Якість – поняття широке, яке розглядається з різних поглядів і має різні підходи до визначення як категорії (табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення категорії «якість» відповідно до різних підходів**

| Підхід        | Визначення категорії  |
|---------------|---|
| 1             | 2   |
| Філософський  | Якісний – досконалий. Немає межі досконалості – немає межі якості.<br>Гегель: «якість... як категорія кінцевого... як безпосередня визначеність», «...щось завдяки своїй якості мінливо» [9, 245-246].  |
| Соціальний    | Якість як мірило цінностей і умов для становлення, реалізації і розвитку особистості в суспільстві.   |
| Економічний   | Відображає сукупність властивостей продукції, що зумовлюють ступінь її придатності задовольняти потреби людини відповідно до свого призначення [21]. Основою підходу є вигода, яку отримує підприємство в наслідок поліпшення якості. Золоте правило економіки: немає вигоди – немає потреби працювати над вдосконаленням якості. |
| Управлінський | Впливає з трьох попередніх. Якість – це рівень досконалості, до якого спрямовується діяльність суб'єкта господарювання з метою досягнення його місії, цілей, поточних і стратегічних завдань, пов'язаних з економічним розвитком з урахуванням екологічних і соціальних факторів.   |

Продовження табл. 1

| 1         | 2  |
|-----------|--|
| Юридичний | Сукупність характеристик продукції, що визначають відповідність встановленим вимогам нормативних документів фактичних споживчих і виробничих властивостей вироблених сільськогосподарськими товаровиробниками продовольчої сировини і харчових продуктів щодо задоволення потреб споживача відповідно до конкретних цілей їх використання і споживання протягом строку придатності [16]. |

У цій публікації якість розглядається щодо продукції, формування її собівартості і ціни, а не як комплексне поняття, що характеризує ефективність усіх аспектів управлінської діяльності підприємства: розробку стратегії, організацію виробництва, маркетинг. Беззаперечно, ці процеси взаємопов'язані, але першорядними є якість продукції і процеси, пов'язані з цією категорією [8, с.15] (табл. 2).

Вибірковий аналіз джерел, наведених у таблиці, показує деякі несуттєві відмінності у визначеннях авторів, зокрема, якість продукції визначається як властивість бути затребуваною споживачем для задоволення його потреб, «придатність для використання», «відповідність цілі» або «відповідність вимогам». Європейською організацією з контролю якості сформульовано наступне визначення: «Продукція вважається хорошою якості, якщо при мінімальних витратах протягом усього її життєвого циклу вона максимально сприяє здоров'ю і щастю людей, які залучені до її проектування і відновлення (повторного використання) за умови мінімальних витрат енергії та інших ресурсів і при допустимій дії на навколишнє середовище і суспільство» [10, с.152]. Таке формулювання відображає не лише потребу та її задоволення, а й вплив на навколишнє середовище, соціальну значущість, що є на сьогодні досить актуальним питанням.

Жорсткі вимоги, що висуваються споживачем до якості продукції, обумовлюють необхідність постійного її підвищення як фактора забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Більшість керівників підприємств та організацій вважають, що якість продукції забезпечується лише на етапі її виробництва. Проте різноманітність підходів до тлумачення цієї категорії дають підстави сформувати їх послідовність у вигляді так званої «піраміди якості продукції» (рис. 1).

Таке відображення зосереджує увагу на категорії якості продукції, не виокремлює її, а дає можливість у взаємозв'язку різних підходів проаналізувати її сутність з метою розширення теоретичних досліджень в напрямі вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління системою якості.

## Визначення категорії «якість продукції»

| № | Джерело  | Визначення категорії  |
|---|--|---|
| 1 | Якість продукції // Економіка підприємства в 2-х томах. – К. - 1995. - Т. 2. [21, 162]   | ...як економічна категорія відображає сукупність властивостей продукції, що зумовлюють ступінь її придатності задовольняти потреби людини відповідно до свого призначення   |
| 2 | Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств / В. Г. Андрійчук. – К.- 2002. [1, 454]   | Сукупність її властивостей, що характеризують міру спроможності даної продукції задовольняти потреби споживачів згідно з її цільовим призначенням   |
| 3 | Махініч Г. О. Економічна природа якості продукції / Г. О. Махініч // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6. [10, 154]  | Економічна категорія, що розглядається з позиції філософії якості і відображає сукупність властивостей продукції, які зумовлюють міру її придатності задовольняти потреби споживача та суспільства в цілому відповідно до свого призначення |
| 4 | Пронкіна Л. І. Конкурентоспроможність і якість товару: проблеми співвідношення / Л. І. Пронкіна, О. В. Вертелеєва // Економіка та держава. – 2010. – № 3. [15, 46]   | Якість продукції – сукупність властивостей, що характеризують ступінь його суспільної корисності з урахуванням суспільнонеобхідних витрат праці на всіх стадіях відтворення   |
| 5 | Сокольська Т. В. Взаємозалежність якості та конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / І. Т. Сокольська // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 1. [18, 162]                              | Комплексне поняття, яке інтегрує всі сфери продуктивної діяльності у напрямі задоволення різноманітних потреб суспільства і кожної людини окремо  |
| 6 | Гольцев Д. Г. Сутність та маркетинговий підхід до поняття «якість» у системі управління якістю / Д. Г. Гольцев // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3. [4, 84]                                       | Є різнобічним процесом управління організацією, який охоплює всі підрозділи підприємства і взаємопов'язаний зі споживачами і постачальниками  |
| 7 | Азарова А. О. Визначення базових показників управління якістю продукції засобами ко-реляційно-регресійного моделювання / А. О. Азарова, О. В. Гіль // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12. [2, 187] | Якість продукції та послуг є одним із найважливіших чинників успішної діяльності будь – якого окремого підприємства як складова внутрішньо організаційного менеджменту, запорука досягнення і підтримання ефективної діяльності організації |

Специфіка сільськогосподарських підприємств та пов'язані з цим особливості визначення цін на продукцію тваринництва і рослинництва обумовлюють необхідність урахування у процесі пошуку раціональної ціни значущості окремих видів додаткових робіт, що поліпшують якість продукції (сортування, очищення, доведення до відповідного рівня вологості та ін.), та схильності покупців платити за вищу якість.

Особливості сільськогосподарських підприємств зумовлюють необхідність при розрахунку витрат на забезпечення якості продукції враховувати витрати на повторну доробку, збереження та здійснення різноманітних аналізів на відповідність заданій якості.

За звичайних умов діяльності метою сільськогосподарського підприємства є вирощування біологічних активів та отримання сільськогосподарської продукції визначеної якості, придатної для реалізації як сировина для переробної галузі харчової промисловості. На підприємстві планується певна сукупність витрат відповідно до прийнятої технології вирощування, при фактичному понесенні цих витрат вони відображаються в обліку і є основою для калькулювання собівартості отрима-

ної продукції. Специфікою сільськогосподарської діяльності є значний рівень невизначеності при плануванні певної якості, яка більше ніж в інших галузях залежить від природно-кліматичних умов. Така залежність спонукає сільськогосподарські підприємства до впровадження і вдосконалення систем управління якістю як основного важеля підвищення конкурентоспроможності. При цьому передбачається постійний моніторинг типу «витрати на поліпшення якості – вигоди».

Основними чинниками, які впливають на формування якості готової продукції сільськогосподарських підприємств, можна вважати такі їх дві групи. до першої належать: 1) сировина і матеріали, значну питому вагу яких займають насіння і корми власного виробництва, 2) персонал (керівники середньої ланки і працівники як безпосередні виконавці), 3) обладнання; до другої групи слід віднести: 1) технології вирощування біологічних активів; 2) технологічні стадії (процеси) виробництва, які в рослинництві чітко виражені і віддалені в часі; 3) функціонування системи контролю якості. Всі ці чинники впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку та економічного ана-



**Рис. 1. Піраміда різних підходів до визначення категорії «якість продукції»**

\*Розроблено на основі джерела [13, с.11]

лізу витрат на якість продукції, що виробляється підприємством.

Чинники першої групи найлегше піддаються моніторингу «витрати-вигоди» і практично контролюються на підприємствах. Якісне насіння відповідного високоврожайного сорту, який адаптований до природно-кліматичних умов певної місцевості, забезпечить за сприятливих погодних умов відповідну урожайність і якість отриманого зерна. Але водночас при цьому враховуються чинники другої групи – технології, процеси, наявність контролю (агрономічного – перевірка на схожість, агротехнічного – ширина і глибина посіву, агрохімічного – урахування попередників і минулорічного внесення мінеральних добрив та гербіцидів, передпосівного обробітку ґрунту). Емпіричні дослідження показали, що перераховані чинники мають вплив на якість у межах 40-50 відсотків, хоча в собівартості зернової продукції витрати на насіння становлять близько 30 відсотків (за умови використання насіння власного виробництва, яке обліковується за ви-

робничою собівартістю). Отже, якщо є якісне насіння і якісний обробіток ґрунту і посіву, то буде якісною зернова продукція. Аналогічна ситуація в тваринництві при виробництві молока, де його якість (вміст білка і жирності) на 60-70 відсотків залежить від якості кормів.

Окремо слід розглядати чинник персоналу, до якого ми відносимо спеціалістів (агрономи, зоотехніки, ветлікарі), керівників середньої ланки (завідувачі ферм, бригадири рільничих і тракторних бригад, завідувачі майстернями, автопарками, складами тощо), безпосередніх виконавців (трактористи, комбайнери, механізатори, оператори машинного доїння, доглядачі тварин тощо). Так званий «людський чинник» відіграє значну роль у забезпеченні відповідної якості продукції та її вдосконаленні через професіоналізм, високу майстерність, відчуття відповідальності за доручену справу незалежно від того, яка це праця – розумова чи фізична. Збільшення оплати праці, впровадження системи преміювання за високу якість є

беззаперечними стимулами у поліпшенні якості, проте без врахування співвідношення «витрати-вигоди» система управління якістю буде неефективною. Звичайно, вигоди вимірюються ціною. Щоб розрахувати залежність ціни від якості, достатньо провести нескладні аналітичні процедури порівняння темпу підвищення якісних показників і відповідних цін на продукцію. Залежність якості від додаткових заходів на її поліпшення ускладнюється через неналежну систему облікового відображення витрат на якість, їх виокремлення із сукупних. Рішення щодо впровадження системи обліку якості приймає керівник, якщо його цікавить питання якості як вагомого чинника сталого розвитку підприємства. Тобто практично все залежить від управлінської культури керівника. Допомогти керівнику досягти відповідного рівня управлінської культури і досягнути секретів сучасного менеджменту як мистецтва управління допоможуть приклади інших підприємств і теоретичні надбання вчених, в яких узагальнені результати емпіричних досліджень.

Чинник забезпечення відповідним обладнанням є найскладнішим у сільськогосподарській галузі, оскільки: 1) потребує значних капіталовкладень; 2) не завжди обсяги виробництва дають можливість стовідсоткового завантаження обладнання, що прямо впливає на його окупність; 3) не завжди є фахівці, які вміють користуватися цим обладнанням. Якість продукції залежить від обладнання опосередковано, але не потрібно нехтувати цим чинником. Проведені емпіричні дослідження впливу чиннику обладнання на зміни якості сільськогосподарської продукції дали різні результати і за підприємствами, і за видами продукції за галузями рослинництва і тваринництва. Це підтверджує наявність резервів щодо означеного чинника, що не може не привернути увагу і науковців щодо узагальнення досліджень і вироблення теоретичних підходів, і практиків для урахування такої інформації в процесі прийняття рішень щодо якості. Якість продукції залежить від якості роботи обладнання, що в свою чергу залежить від якості самого обладнання і від «людського чинника». Така велика кількість залежностей може бути систематизована при відповідній обліковій системі, виокремленні обліку витрат на забезпечення якості за всіма суттєвими чинниками впливу на якість, що можна підтвердити аналітичними розрахунками за наявності відповідних теоретичних методик. Ми поділяємо думку науковців [12;14;19] щодо виокремлення окремого рахунку для відображення додаткових витрат на забезпечення заходів з поліпшення якості продукції та їх розподілу при калькуванні такого об'єкта як «вартість якості». Інформація, акумульована на цьому рахунку, буде джерелом для аналізу витрат на якість, контролю за ефективністю системи забезпечення якості, моніторингу співвідношення «витрати на якість – вигоди». Групування інформації на такому рахунку доцільно проводити за групами визначених нами чинників з метою виявлення суттєвості впливу на якість кожного з них. Запропонований рахунок

може існувати в системі управлінського обліку, оскільки інформація щодо витрат на якість стосується різноманітних технологій (управлінських, технологічних, технічних, інформаційних, інтелектуальних тощо), і формується в процесі діяльності підприємства шляхом збору облікових і не облікових даних, їх опрацювання, систематизації за різними цілями, збереження в базах даних. Принцип комерційної таємниці, притаманний управлінському обліку, забезпечить обмежений доступ до такої інформації.

## 5. Висновки

Модель управлінського обліку витрат на заходи з поліпшення якості продукції є впорядкованою послідовною системою, яка складається з таких елементів: 1) оперативний облік додаткових витрат на заходи з поліпшення якості з виокремленням рахунку (дебет – витрати на якість, кредит – вигоди від поліпшення якості внаслідок зростання ціни, сальдо – результат від заходів); 2) оперативний управлінський контроль якості (за елементами витрат, за процесами, за видами діяльності, за виконанням рішень стосовно заходів з поліпшення якості, за сферами відповідальності тощо); 3) оперативний управлінський аналіз якості; 4) оперативне планування і бюджетування заходів з поліпшення якості (важливим у бюджетуванні є чіткість у відображенні відповідності витрат і надходжень за чинниками впливу на якість); 4) систематизація обліково-аналітичної інформації у формах управлінської звітності (для оперативного управління якістю і формування інформаційної бази даних для використання в майбутніх часових періодах, що обумовлено специфікою сільськогосподарської діяльності).

Вчені неоднозначно визначають проблеми якості на макрорівні і обґрунтовують свої підходи до їх вирішення, що підкреслює широту категорії, її філософське, соціальне, економічне, юридичне і управлінське змістовне наповнення. У цьому полягає різноманіття досліджень, наукових підходів і теорій. Гегелівський підхід: «якісний – досконалий» є основою так званої «піраміди якості».

Неоднозначне тлумачення і напрями досліджень знаходить ця категорія і на мікрорівні: як якість системи управління, якість факторів виробництва (земля, капітал – основний і оборотний, праця, підприємництво), якість технологій, якість діяльності і виконання робіт за процесами, якість інформаційного забезпечення управління якістю (управлінський облік якості), якість продукції. Досліджувати всі перелічені чинники можна лише в комплексі з якістю продукції через вираження її в зростанні ціни і відповідному поліпшенні ефективності. Таким чином, дієвість співвідношення «витрати на заходи з поліпшення якості – вигоди від підвищення цін внаслідок вищої якості» можлива за умови проведення комплексної вартісної оцінки кожного окремого заходу за наявності ефективної системи управлінського обліку.

Висвітлені в цій публікації питання не є вичерпними і охоплюють лише частину теоретичних аспектів стосовно проблем, пов'язаних із сис-

темою управління якістю, її інформаційним забезпеченням, методикою визначення «вартості якості», яка ґрунтується на взаємозв'язку собівартості і ціни за якість.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств / В. Г. Андрійчук. – К. – 2002. – С. 454-483.
2. Азарова А. О. Визначення базових показників управління якістю продукції засобами кореляційно-регресійного моделювання / А. О. Азарова, О. В. Гіль // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12. – С. 186 – 191.
3. Бондаренко О. О. Значення компетентності персоналу у процесі впровадження системи менеджменту якості / О. О. Бондаренко // Економіка та держава. – 2009. – № 4. – С. 70 – 72.
4. Гольцев Д. Г. Сутність та маркетинговий підхід до поняття «якість» у системі управління якістю / Д. Г. Гольцев // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3. – С. 79 – 87.
5. Драбаніч А. В. Аналіз методів оцінювання витрат системи управління якістю продукції промислового підприємства / А. В. Драбаніч // Держава і регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 4. – С. 55 – 59.
6. Коц Г. П. Управління витратами на забезпечення якості промислової продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.06.02 / Г. П. Коц – Харків, 2001 р. – 21 с.
7. Круп'як Т. П. Теоретичні основи формування інформаційних процесів у системі менеджменту якості / Т. П. Круп'як // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – 6. – С. 249 – 256.
8. Крылова Г. Д. Зарубежный опыт управления качеством / Г. Д. Крылова – М: Издательство стандартов, 1992 – 298 с.
9. Кузнецов В. Н. Немецкая классическая философия второй половины XVIII – начала XIX века: [учеб. пособие для ун-тов] / В. Н. Кузнецов. – М.: Віш. шк., 1989. – 480 с.
10. Махініч Г. О. Економічна природа якості продукції / Г. О. Махініч // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6. – С. 151 – 155.
11. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.
12. Михайлова Т. П. Удосконалення економічного аналізу та контролю якості продукції (на прикладі сільськогосподарських підприємств Хмельницької області): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т. - К., 2004. – 210 с.
13. Огвоздин В. Ю. Управление качеством: Основы теории и практики: учеб. пособие / В. Ю. Огвоздин – [4-те изд., испр. и доп.] – М.: «Дело и сервис», 2002. – 160 с.
14. Попова Т. Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции. Экономический поиск. По страницам докторских диссертаций / [под ред. В. Ю. Наливайского, С. Р. Левиной]. – Ростов н/Д: Изд-во РГЭУ "РИНХ", 2000. – 115 с.
15. Пронкіна Л. І. Конкурентоспроможність і якість товару: проблеми співвідношення / Л. І. Пронкіна, О. В. Вертегеева // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 44 – 46.
16. Про внесення змін до Закону України «Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини»: Закон України від 24.10.2002 № 191-IV // zakon1.rada.gov.ua.
17. Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: моног. / І. Б. Садовська, Н. В. Тлучкевич – Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
18. Сокольська Т. В. Взаємозалежність якості та конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / Т. В. Сокольська // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 1. – С. 160 – 164.
19. Тимрієнко І. Ю. Обліковий аспект відображення витрат на якість продукції підприємств переробної промисловості / І. Ю. Тимрієнко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 185-189.
20. Фомина О. В. Учет и анализ затрат в системе обеспечения качества продукции молокоперерабатывающих организаций АПК : дис. канд. екон. наук : 08.00.12 / О. В. Фомина. – Москва, 2007. – 260 с.
21. Якість продукції // Економіка підприємства в 2-х томах. – К. – 1995. – Т. 2. – С. 161 – 189.

## ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ: ОБЛІКОВО-ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

*Анотація.* У статті розглянуто суть інформаційних ресурсів, їх важливість для процесу управління, значення облікової системи підприємства у формуванні інформації та необхідність відображення інформаційних ресурсів в обліковій теорії.

*Ключові слова:* теорія обліку, облікова система, інформація, система управління, інформаційний ресурс.

Semanyuk V.

## INFORMATIVE RESOURCES: ACCOUNTING-THEORETICAL ASPECT

*Summary.* Essence of the information nature of the process of management and importance of the account system of the enterprise are considered in article in shaping the management decisions. The information requirements each are determined of level of management enterprise.

*Keywords:* theory of account, registration system, information, informative resource.

### 1. Вступ

В умовах розвитку постіндустріального суспільства зростає роль та значення інформаційних ресурсів. Створення нетрадиційних систем формування інформації про результати діяльності підприємства та середовище його існування, виникнення нових підходів до управління, зростання вартості і цінності інформації для аналізу і прогнозування ставить перед обліковою наукою проблему формування інформаційних ресурсів, адекватних дійсному стану речей, вирішити яку можна лише при існуванні сучасної облікової теорії, що відображає облік як систему створення інформації та управління нею з метою використання для тривалого та ефективного функціонування підприємства на ринку. Класифікаційний та прагматичний характер досліджень призвів до того, що облік став являти собою схоластичну науку, яка являє собою констатацію послідовності дій з організації процедур та контролю, а його теорія лише узагальнює практичні аспекти, хоч і «...повинна вирішувати проблеми, що у певний період безпосереднього актуального практичного значення не мають, але несуть у собі потужні задатки практичного ефекту у майбутньому» [1, с. 14]. Користувачі економічної інформації очікують від обліку підтримки у прийнятті перспективних рішень за рахунок побудови та використання інтегрованої бази даних, генерування нових інформаційних потоків та компенсування відсутніх інформаційних ресурсів.

Постановка проблеми полягає в тому, що в теорії обліку недостатньо повно відображені теоретичні аспекти інформації як продукту облікової системи та важливого виробничого ресурсу, незважаючи на збільшення інформаційного складника у виготовленій продукції, у споживчій вартості товару, яка формується за рахунок інформаційно-

креативного впливу на свідомість споживача (рівень персоналізації таких споживчих товарів, як меблі, предмети інтер'єру, одяг та взуття становить близько 40% [2, с. 76]) і у витратах на виробництво (Стюарт Т., наприклад, зазначає, що кожен чотири долари з п'яти, які витрачає Леві Страус на виробництво пари джинсів, витрачаються на інформацію, а не на матеріали, і взагалі витрати на інформацію становлять три чверті даної вартості будь-якої продукції [3, с. 42]). Конкурентні переваги, які отримує підприємство, володіючи інформаційним ресурсом і використовуючи його виявляються у зростанні продуктивності інших ресурсів, зниженні ризиків та економічній безпеці.

### 2. Аналіз останніх публікацій та досліджень

Проблеми вивчення ролі інформації та інформаційних ресурсів досліджені в працях, присвячених становленню та розвитку постіндустріального суспільства, організації виробництва, інформаційного менеджменту. П. Ф. Друкер, У. Букович та Р. Уільямс, М. Кастельс, Л. Водачек та інші визначили роль інформаційних ресурсів для реалізації стратегії розвитку підприємства і підкреслюють, що інформація та знання є продуктивною силою сучасного суспільства, в якому панують інформаційні цінності, асоціюючи інформаційний ресурс з інформаційною системою, яка дозволяє ефективно керувати підприємством та його бізнес-процесами. І. Нонака, Х. Такеучі, Р. Уільямс, Б. З. Мільнер, та ін. вивчали окремі аспекти управління інформаційним ресурсом, в основі якого лежить «масив інформації» [4]. М. Пушкар та М. Чумаченко досліджують інформаційні ресурси та середовище (поле) їх функціонування [15, с. 236]. Але такі публікації поодинокі, загалом літературних джерел з питань теорії обліку в переважній більшості лише стверджується факт існування інформаційних

ресурсів, не приділяється їм належної уваги, не подаються визначення, детальний їх склад, показники використання, «...в ній не знаходять відображення облікові аспекти як самого ресурсу, так і витрат на нього» [5], тобто до сьогодення часу такий важливий ресурс відіграє другорядну роль у теорії обліку.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Сучасний розвиток економіки ставить перед суб'єктами господарювання завдання вирішення низки інформаційних проблем. Однією з найважливіших є проблема забезпечення достатності інформаційних ресурсів, яка зумовлена, з одного боку, інформаційним голодом, а з іншого – інформаційною завантаженістю, відсутністю потреби в інформаційних ресурсах, незацікавленістю власника та керівників. Тому, позиціонуючи інформаційний ресурс як один із стратегічно важливих в сучасній економіці, необхідно в теоретичному аспекті дослідити його роль у функціонуванні облікової системи та роль облікової системи в його створенні.

Мета дослідження полягає в розкритті змісту та класифікації інформаційних ресурсів у теорії обліку, вивченні їх ролі та місця на підприємстві, в розвитку та поглибленні уявлень про інформаційний ресурс як стратегічний фактор виробництва в обліковому аспекті.

### 4. Виклад основного матеріалу

Інформація – це сукупність знань, повідомлення про стан справ, становище чого-небудь [6]. Вона позитивно впливає на зростання продуктивності праці, підвищення ролі ресурсоощадних технологій, поліпшення якості послуг. Уявлення про інформацію як економічний ресурс почало формуватися відносно недавно, в кінці 60-х років. Проте "ресурсом" у сучасному розумінні цього слова інформація стала лише останнім часом коли, по-перше, в суспільстві сформувалось її справді масове виробництво та використання і коли, по-друге, для подолання "інформаційних бар'єрів" були створені і впроваджені принципово нові види техніки для переробки, зберігання й передачі інформації [7, с. 20-24].

Сучасна інформаційна парадигма надає процесу пізнання низку суттєвих рис і тенденцій, одна з яких пов'язана з новими інформаційними процесами, які вимагають осмислення на загальнотеоретичному та конкретно науковому рівні. За останнє десятиліття К. Шеннон і У. Ешбі в концепціях обмеження інформації лише кількісним аспектом визначили низку проблем у розвитку її феномену та феномену інформаційного суспільства. Багато питань, пов'язаних з інформаційними ресурсами, по суті, лише починають розглядатися в науковому світі, а дослідження кількісної оцінки цих ресурсів і їхнього зв'язку з іншими економічними категоріями у майбутньому вимагатиме спільних зусиль спеціалістів і вчених різноманітних галузей знань.

Під інформаційними ресурсами на мікрорівні розуміють інформацію, яка є цінністю для підприємства і може дістати таку саму оцінку, як і

інший матеріальний ресурс. Інформаційні ресурси виступають безпосереднім продуктом інтелектуальної діяльності, адже їх основу становлять результати наукових досліджень і дослідно-конструкторських розробок (НДДКР), які дають змогу створювати наукомісткі вироби, використовувати технічні та наукові ідеї, зафіксовані в різних документах та виданнях. Ефективність використання інформаційних ресурсів визначається відношенням активної їх частини до загальної обсягу інформаційних ресурсів. У сучасному світі інформація прирівнюється до матеріальних та енергетичних ресурсів і розглядається як важливий фактор якісних змін у житті суспільства. При цьому до сучасного розвитку суспільства виокремлюють два варіанти експлуатації інформаційних ресурсів: з одного боку, використання інформатизації у промисловості та соціальній сфері, а з іншого – перехід до високоорганізованих індустріальних методів здійснення самих інформаційних процесів [7, с. 20-24].

Теорія обліку, адаптуючись до вимог «наної 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 у бік 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» [15, с. 7]. Якщо ж «...основним «продуцентом» економічної інформації є система обліку» [8], то цілком природною виглядає потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів теорією обліку. Перед обліковою системою стоять завдання адаптації до нових умов, збільшення обсягів інформації, її важливості для управління, переосмислення її ролі та змісту у сучасному суспільстві, що вимагає удосконалення форм і методів обліку.

Незважаючи на те, що багато вчених підкреслюють вирішальну роль інформації та інформаційного ресурсу в сучасному суспільстві, в теорії обліку практично відсутні праці які розглядають інформацію як ресурс і продукт обліку. Окремі вчені відносять до інформаційних ресурсів переважно науково-технічну інформацію, відокремлену від її створювача і зафіксовану на матеріальному носії, або ж розширюють їх до інформаційної системи, що включає в себе, крім інформації, ще програмні та технічні засоби її опрацювання і зберігання (Тімоті Д. Веллс і Крістін Севілла [9], Джеймс О'Брайн і Джордж Маракас [10], Франк Дравіс [11]). У теорії обліку це поняття повинно бути адаптоване до господарської діяльності суб'єкта, а тому пропонуємо розглядати як інформаційні ресурси залучену до виробничо-комерційної діяльності, прийняття рішень і навчання інформацію (знання), яка носить стратегічний характер.





**Рис. 1. Функції інформаційних ресурсів (обліковий аспект)**

Для детальнішого уявлення про предмет дослідження необхідно вивчити його класифікацію. У науковій літературі існує широке коло класифікаційних ознак інформаційних ресурсів, зокрема, можливість автоматизованої обробки, спосіб отримання, роль в управлінському процесі, форма власності, ступінь доступності для користувачів тощо. Варто звернути увагу на пропозицію Н. Я. Слядневої про поділ інформаційних ресурсів на інформаційно-змістовні (традиційні) та інформаційно-активні (віртуальні аналоги реальних дій) [12, с. 12]. Такі класифікації інформаційних ресурсів показують їх багатогранність, проте не відображають складу, що не дозволяє вести їх облік та управляти ними. З цією метою можна доповнити класифікацію поділом інформаційних ресурсів на обліковувані та необліковувані на підприємстві, що зумовлено існуванням явного і неявного знання, запропонованого І. Нонака та Х. Такеучі, тобто знання, яке може бути формалізоване (explicit knowledge), «виражене словами та цифрами, просто викладене», і знання неформалізоване (tacit knowledge), що існує «на рівні індивідууму та погано піддається формалізації» [4, с. 16-17], і може виступати у формі нематеріальних ресурсів. У теорії обліку інформаційні ресурси, їх нематеріальна форма, повинні розглядатися як об'єкт, в окремих випадках – як продукт обліку.

Важливим питанням теорії обліку має стати також визначення функцій інформаційних ресурсів для розуміння зовнішнього прояву предмету дослідження. Для розширення теоретичних положень можна використати класифікацію функцій інформаційних ресурсів залежно від їх ролі у виробничо-комерційній діяльності, у прийнятті рішень та у навчанні [13]: стимулювальна (стимулюють до здійснення діяльності і прийняття рішень); генерувальна (генерування знань, конкурентних переваг підприємства); забезпечувальна

(інформаційні ресурси забезпечують вид діяльності, виробничо-комерційну діяльність, прийняття управлінських рішень, навчання) тощо (рис. 1).

Необхідно зауважити, що існують чинники, за якими інформаційні ресурси на підприємстві відіграють суттєву роль або навпаки – до факторів, що підвищують роль інформаційних ресурсів відносять зростання інформаційного складника у споживчій вартості товару, у витратах на виробництво, трансакційні витрати, необхідність інформаційного забезпечення всіх видів та аспектів діяльності в умовах нестабільності та частой зміни зовнішнього середовища.

Разом з тим, необхідно знайти компроміс між інформаційним навантаженням на персонал, основним змістом діяльності якого стає пошук, збір і обробка інформації та недостатньою його інформаційною підготовкою [14], або ж недостатнім інформаційним потенціалом підприємства, який залежить від активної участі інформаційних ресурсів у виробничо-господарській діяльності, в усіх бізнес-процесах підприємства, у прийнятті управлінських рішень, у навчанні і стратегічній орієнтації розвитку.

## 5. Висновки

Інформація та інформаційні ресурси повинні стати об'єктом скрупульозного дослідження в теорії обліку з огляду на їх важливість та стратегічний характер, провідну роль в сучасному середовищі господарювання та орієнтацію на довгострокову перспективу. Інформаційні ресурси є інноваційними за своїм змістом та функціями, вони включають в себе нематеріальні активи, формуючи при цьому вартість підприємства та його конкурентоспроможність, їх багатofункціональність дозволяє ефективно використовувати всі інші ресурси підприємства. Вони підвищують якість управління, сприяють ресурсозбереженню та зростанню продуктивності і технічного рівня виробництва.

Теоретичне значення подальших досліджень у сфері вивчення інформаційних ресурсів з облікового погляду полягає у розробці положень щодо змісту інформаційного ресурсу, його класифікації і функцій на підприємстві, а також у виявленні та визначенні інформаційних потреб підприємства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рашитов З. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете [Текст] / З. С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.
2. Старостин В. Предпосылки и атрибуты персонализации продукта / В. Старостин // Маркетинг. – №1. – 2009. – С. 76.
3. Стюарт Томас А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций [Текст] / Томас А. Стюарт ; [пер. с англ. В. Ноздриной]. – М. : Поколение, 2007. – 196 с.
4. Нонака И., Takeuchi Х. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах [Текст] / Икуджиро Нонака, Хиротака Takeuchi ; [пер. с англ.] – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 384 с.
5. Туровец О. Г. Организация производства на предприятии [Текст] : учеб. пособие / О. Г. Туровец, В. Н. Родионова. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 207 с.
6. Новий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] / уклад. : Радченко І. О., Орлова О. М. – К. : ПП Голяка В. М., 2007. – 768 с.
7. Економіка зарубіжних країн [Текст] : [підруч. для студ. екон. спец. вищих закл. освіти] / [А. С. Філіпенко та ін. ; ред. А. С. Філіпенко]. – 2. вид. – К. : Либідь, 1998. – 416 с.
8. Куцик П. О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем / П. О. Куцик // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3(53) [електронний ресурс]: Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/index.html](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/index.html).
9. Timothy D. Wells, Christine Sevilla. Maximizing the Enterprise Information Assets. CRC Press LLC, 2000 N.W. Corporate Blvd, Boca Raton, Florida.
10. James O'Brien, George Marakas. Enterprise Information Systems. University of Kansas, 2006. Bediton.
11. Frank Dravis. Enterprise Information Management; Strategy, best Practices and Technologies. 2008. Baseline Consulting.
12. Сляднева Н. А. Информационные ресурсы в информационном обществе: онтологический статус и методология / Н. А. Сляднева // Информационные ресурсы России. – 2009. – №1. – С. 12.
13. Лаврищева Е. Е. Информационные ресурсы предприятия [текст]: [монография] / Е. Е. Лаврищева. – М : Дашков и К, 2010.– 216 с.
14. Гендина Н. И. Информационная грамотность как приоритет Программы ЮНЕСКО «Информация для всех» / Н. И. Гендина // Программа ЮНЕСКО «Информация для всех» в России: текущие и перспективные проекты. Сборник докладов на специальном семинаре Российского комитета Программы ЮНЕСКО «Информация для всех» в рамках 14-й Международной конференции «Крым-2007». – М., 2007. – С. 99-113.
15. Пушкар М. С. Идеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [текст]: монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ІНСТИТУЦІЙНА ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ : ДО ПИТАННЯ МІЖДИСЦИПЛІНАРНИХ ЗВ'ЯЗКІВ

*Анотація.* Окреслено взаємозв'язок та вплив інституційної економічної теорії на національну облікову систему та процес її реформування. Актуалізується питання системного підходу до вивчення проблеми міждисциплінарних зв'язків бухгалтерського обліку та інших інститутів і інституцій, що сприятиме більш точному визначенню предмета, об'єкта й методології бухгалтерського обліку.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, облікова теорія, інституційна теорія, міждисциплінарні зв'язки

Semenyshena N.

## ACCOUNTING AND INSTITUTIONAL ECONOMIC THEORY: THE QUESTION INTERDISCIPLINARY LINKS

*Annotation.* Outlines the relationship and impact of institutional economics on the national accounting system and its reform process. The article questions a systematic approach to studying the problem of interdisciplinary communication of accounting and other institutes and institutions that contribute to a more precise definition of subject, object and methodology of accounting.

*Keywords:* accounting, accounting theory, institutional theory, interdisciplinary connections.

### 1. Вступ

Загальновідомо, що система бухгалтерського обліку є складовою частиною менеджменту мікро- та макрорівня і є складною системою відбиття й пізнання різних процесів та явищ господарського життя інституційних одиниць.

При вивченні структури бухгалтерського обліку і його зв'язків з іншими науками велике значення мають два розділи філософії:

- онтологія – вчення про пізнання; бухгалтерський облік опирається на поняття, що характеризують засоби й осіб, що брали участь у господарському процесі. Онтологія вивчає змістовні аспекти господарського процесу, який розпадається на безліч фактів господарської діяльності. У кожному факті присутні об'єкт (рід) і суб'єкт (люди, що брали участь). Характер об'єктів вивчається економічними дисциплінами, а характер суб'єктів – юридичними.

- гносеологія (як пізнається) – вчення про пізнання; бухгалтерський облік є не що інше, як пізнання господарського процесу; бухгалтер повинен чітко уявляти, наскільки повно він охопив господарські процеси, який ступінь істотності інформації, яку він подає керівництву, що ухвалює на її основі управлінські рішення. Пізнаючи й розкриваючи зміст господарських процесів, бухгалтерський облік дозволяє виявляти їх ефективність (економічний аспект), запобігати можливим випадкам безгосподарності, виникнення нестач, втрат, розкрадань (юридичний аспект). Однак, бухгал-

терський облік не лише розкриває зміст господарських процесів, але й показує ступінь пізнання цих процесів.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми, пов'язані з інституційними теоріями, доволі докладно досліджені у зарубіжній літературі, зокрема у роботах Д. Коттера, Р. Х. Коуза, У. Мекліна, К. Менгера, М. Олсона, Р. Познера, М. Уіл'ямсона, М. Портера, Р. Ріхтера, Г. Шмоллера й ін. З проблематики інституційної теорії активно працюють і вітчизняні науковці Т. Артюмова, С. Архієреєв, В. Базилевич, В. Геєць, А. Гриценко, В. Дементьєв, Р. Капелюшников, Б. Кваснюк, А. Олійник, В. Тарасевич, Л. Шастітко, О. Яременко й ін.

„Піонером” у вивченні питань впливу інституційної економічної теорії на архітектуру вітчизняної облікової системи вважається професор Г. Г. Кірейцев, який актуалізував і окреслив вищезгадану проблематику у науковій доповіді „Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку” [4]. Надалі актуалізацію цієї проблеми було розвинуто й викладено в аспекті галузевого обліку в фундаментальній праці В.М. Жука [2].

### 3. Мета статті і постановка завдання

Останнім часом серед бухгалтерського істеблішменту України поживається дискусія із приводу вивчення взаємопроникнення, взаємного впливу різних галузей знань, їх кібернетичний зв'язок з обліковою системою. Особливий інтерес викликають питання, пов'язані з пошуком оптимальної інформаційно-логічної структури бухгалтерського

обліку, яка піддана змінам, що диктуються новими економічними реаліями й інституційними перетвореннями в економіці, а, відтак, метою дійсної публікації є розгляд і вплив інституційної теорії на архітектоніку обліку в Україні.

#### 4. Виклад основного матеріалу

Вивчаючи господарські процеси, облікова теорія формує свій понятійний апарат, опираючись на серію фундаментальних наук. Усі знання про господарську діяльність, що одержує бухгалтер, узагальнюються через категорії філософії, яка вивчає загальні закони розвитку природи, суспільства й пізнання.

У першу чергу серед наук, з якими пов'язаний бухгалтерський облік, необхідно виділити економічну теорію, яка вивчає економічні закони, механізм їх дії, створює теоретичну основу для розвитку всіх економічних дисциплін. При проведенні досліджень необхідно враховувати дію цих законів.

Особливо вагомим є вплив на сучасну теорію й практику бухгалтерського обліку сучасних економічних теорій, зокрема, інституційної теорії та її напрямів. Сучасний інтерес до інституціоналізму і його впливу на інститут бухгалтерського обліку не випадковий. Перевага цієї теорії в тому, що вона дозволяє ввести стандартні економічні процедури в більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми їх розвитку на перспективу.

Інституціоналізм – напрямок економічної теорії, що виник в США й інших країнах наприкінці XIX- початку XXст. й обумовлений переходом від панування приватної капіталістичної власності й вільної конкуренції до посиленого усунювання господарства та його монополізації. Прихильники цього напрямку під „інституціями” розуміли різноманітні соціально-економічні процеси: в XX ст. оновлювалась й укрупнювалась технічна база виробництва, відбувався перехід від індивідуалістичної до колективістської психології, вводився „соціальний контроль над виробництвом” і „регулювання економіки”.

Російські вчені, що вивчають вплив інституційної теорії на розвиток облікових систем, відзначають, що „на розвиток бухгалтерського обліку впливають різні суспільні інститути (звичаї, традиції, сукупність соціальних норм і культурних зразків, що визначають стійкі норми соціальної поведінки тощо). Інституціоналізм, активно використовуючи ідеї й дані інших наук (психології, соціології), може сприяти більш глибокому аналізу інституту бухгалтерського обліку, тому що останній не може розглядатися як щось один раз встановлене, постійно випробовуючи на собі вплив інституційного й культурного середовища, у якому він перебуває” [7, с. 62-63].

Превалювання інституційної економічної теорії у впливі на формування методологічного інструментарію бухгалтерського обліку стверджується і вітчизняним вченим В. М. Жуком „Пріоритетність використання інституціональних наукових доктрин обґрунтовано здатністю цієї теорії поєднати в собі більшість наукових думок, пояснити причини краху реалізації „західних” рин-

кових теорій у практиці господарювання країн третього світу, а, відтак, дати відповіді на питання розвитку міжнародної, національних і галузевих систем обліку” [3, С. 10].

У дослідженнях з розвитку економічної теорії (меркантилізму, фізіократії, класичної й неокласичної, інституційної й неінституційної економічної теорії, неокласичного синтезу) Г. Г. Кірейцевим, О. Д. Гудзинським і В. К. Савчуком виявлено послідовність взаємовпливу й взаємозалежностей теорії та практики економічної діяльності й визначене місце обліково-аналітичного забезпечення управління процесами економічного відтворення: економічна теорія → модель національної економіки → економічні й господарські механізми → національна система бухгалтерського обліку → економічний аналіз → менеджмент → загальна система управління [6].

Однак якісний аналіз створеної системи бухгалтерського обліку в Україні свідчить про ігнорування логічної послідовності побудови системи обліку й положень інституційної та неінституційної економічної теорії. Таке ігнорування пов'язане з орієнтацією економічних і господарських механізмів на положення неокласичної економічної теорії [4].

Слід зазначити, що в інституційний простір вітчизняного бухгалтерського обліку протягом останніх років, мають нехарактерні для нього норми, які були названі вченими-економістами як „інституційні запозичення”. Поступово прийшло усвідомлення, що будь-які соціальні трансформації не можуть здійснюватися без обліку історичних особливостей розвитку кожної конкретної країни, її національно-культурних традицій, що панують у світоглядних системах і домінуючих неформальних інститутах. Саме інституційна структура, під якою розуміють переважно формальні інституційні обмеження, що визначають можливі організаційні форми та варіанти економічних взаємодій, лежить в основі існування стабільних зв'язків між інститутами в будь-якій економічній системі [1, с. 36-37].

Роль інститутів, як правил або норм людської діяльності, що структурують різні взаємодії людей, проявляється через їхні функції, до яких прийнято відносити функції обмеження, створення умов для взаємовигідного обміну та розподілу, а також визначення пов'язаних із цим витрат. Однак такий підхід переважно зводиться до взаємодії економічних агентів у процесі обміну. Але інститути у формі права, норм, традицій, неформальних правил діють не лише в сфері обміну, вони охоплюють і інші сфери й процеси, включаючи бухгалтерський облік, де вони мають особливу структуру та призначення.

Правила обліку й звітності повинні узгоджуватися з інтересами взаємодіючих між собою економічних агентів, користувачів обліково-аналітичної та звітної інформації. Завищені вимоги й надмірно складні форми бухгалтерського обліку розширюють спектр методів і інструментів фінансових махінацій. Важливе наукове обґрунтування диференційованого підходу до інституційних змін у системі бухгалтерського обліку [7].

При всьому різноманітті інституційних умов у конкретній країні домінує певна модель інституційного середовища, саме вона відображає рівень розвитку економіки, соціальні, культурні й історичні особливості. Існуючі інституційні обмеження бухгалтерського обліку є складною комбінацією формальних і неформальних правил, які визначають можливості його подальшого розвитку.

Найважливішими інститутами, що формують інституційний простір, що й здійснюють істотний вплив на методологію обліку, є інститут права й інститут економіки, які, насамперед, встановлюють нормативні рамки, обов'язки для всіх економічних агентів.

### 5. Висновки

Бухгалтерський облік, як і будь-яка галузь науки, і як інструмент управління бізнесом на мікрота на макрорівні, пов'язаний з іншими галузями знань різними відносинами. Розуміння цих відносин сприяє більш точному визначенню предмета, об'єкта й методології бухгалтерського обліку.

Відсутність системних наукових досліджень впливу інституційної економічної теорії на формування теорії бухгалтерського обліку, його нових парадигм і концепцій, дає підстави констатувати замкнутість бухгалтерської науки у своїх внутрішніх проблемах. Однак, очевидним є факт, що на стан і розвиток бухгалтерського обліку в країні впливають як інституційні зміни, так і різні (загальні й специфічні) умови інституціонального середовища.

Формування інституційного середовища, системи права, моралі, етики й відповідних їм несуперечливих формальних та неформальних інститутів, забезпечує вирішення завдань, які сприяють подальшому розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вольчик В. В. Комплементарность и иерархия институтов в рамках хозяйственного порядка / В. В. Вольчик // Научные труды ДонНТУ. Серия : Экономическая. Выпуск 37.1. – Донецк, 2009. – С. 35–41.
2. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ „ІАЕ”, 2009. – 648 с.
3. Жук, В. М. Развитие бухгалтерского обліку в аграрном секторі економіки: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / В. М. Жук. – К., 2010. – 36 с.
4. Кірейцев, Г. Г. Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 68 с.
5. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Вип. 17.2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22–29.
6. Гудзинський О. Д. Економічна теорія й реалізація її положень у механізмах розвитку АПК / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, В. К. Савчук // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 80–95.
7. Чайковская Л. А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход / Л. А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 61–68.

## ВНУТРІШНЯ ЗВІТНІСТЬ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

**Анотація.** Висвітлено питання формування і складання внутрішньої звітності центрів відповідальності підприємства. Досліджено порядок та механізм визначення і розрахунку показників, що включаються до складу звітності. На основі проведено аналізу запропоновано формувати внутрішню звітність з комплексу бюджетів підрозділів, що включають фінансові показники, і відомостей з розрахунку та оцінки нефінансових показників діяльності центру відповідальності.

**Ключові слова:** внутрішня звітність, центри відповідальності.

Sydorenko R.

## INTERNAL REPORTING CENTERS OF LIABILITY

**Annotation:** The question of forming and drafting of the internal accounting of centers of responsibility of enterprise is reflected. Investigational order and mechanism of determination and calculation of indexes which are included in the complement of accounting. On the basis of it is conducted an analysis it is suggested to form the internal accounting from the complex of budgets of subsections which include financial indexes, and information, from a calculation and estimation of not financial performance of center of responsibility indicators.

**Keywords:** internal reporting, responsibility centers.

### 1. Вступ

Із зростанням уваги керівництва підприємств до управлінського обліку, а також із тенденціями до децентралізації управління на підприємствах особливо важливої ролі набуває підбір внутрішньої звітності для центрів відповідальності.

Одним із основних принципів ефективної організації обліку за центрами відповідальності є обов'язок керівника центру складати бюджети на певний період і подавати звітність про витрати і результати роботи в розрізі цих бюджетів. Така звітність повинна відповідати наступним вимогам:

- оперативність;
- наявність інформації про відхилення від плану;
- в звіті повинні міститись лише показники, на які керівник центру відповідальності має вплив.

### 2. Мета статті

На основі проведеного аналізу запропонувати підходи до формування внутрішньої звітності центрів відповідальності та визначити основні принципи до вибору показників, що повинні включатись до складу звітів.

### 3. Виклад основного матеріалу

Ф. Ф. Бутинець внутрішню звітність поділяє на внутрішню бухгалтерську звітність (звітність, що складається бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам усіх рівнів управління) та управлінську звітність (звітність, яка складається управліннями різних рівнів і містить оцінку результатів діяльності та прогностні напрями розвитку) [3].

На думку С. Ф. Голова внутрішня звітність повинна складатись із звітів центрів відповідальності, які повинні містити в собі показники діяльності контролювані персоналом відповідного центру. Важливим елементом створення ефективної системи звітів є включення до них не грошових (нефінансових) показників, оскільки інформації, що подається в бюджетах недостатньо для оцінки діяльності центру відповідальності, оскільки бюджет відображає тільки внутрішні фінансові показники, а такі показники як використання робочого часу, плінність кадрів, кількість отриманих замовлень тощо залишаються поза увагою [4].

В. С. Лень внутрішню звітність вбачає як елемент системи внутрішнього контролю. Зворотній зв'язок, що буде забезпечувати звітність, необхідно сприймати як засіб прийняття рішень, а не як засіб виявлення помилок. Він зазначає, що головна увага звітності повинна приділятися удосконаленню майстерності менеджерів, а не перевірці їх роботи [5]. Також з позиції внутрішнього контролю розглядає внутрішню звітність і Н. М. Бондар. Вона зазначає, що відмінність функцій, які виконуються окремими підрозділами, визначає склад та зміст інформації внутрішньої звітності. Також висловлюється думка про класифікацію звітів центрів відповідальності на інформаційні, про економічні результати і результативну звітність про персональну діяльність [2].

Складання звітності центру відповідальності керівником, М. Х. Корецький відносить до основних принципів організації системи обліку за цент-

рами відповідальності. Основні вимоги, які повинні пред'являтися до звітності – це оперативність, наявність інформації про відхилення і зміст звітності повинен відповідати лише можливостям керівника. Конкретний зміст звітності, специфіка інструментів і методів, які застосовуються у системі обліку і звітності за центрами відповідальності, залежать від того, який статус має даний центр відповідальності.

Основними принципами формування внутрішньої звітності можна назвати:

- адресність — звітність складається на запити відповідних її користувачів;
- достовірність — інформація, представлена у звітності, повинна бути підтвердженою відповідними первинними і внутрішніми документами та викликати довіру у її користувача;
- повне відображення — повинна містити всю необхідну інформацію, але не бути перенавантажена зайвою інформацією;
- періодичність – використання різних періодів часу (декада, місяць, квартал, рік);
- оперативність — складається в міру її необхідності, інформація, відображена в звітності, повинна випереджати будь-які рішення;
- конкретність — містить лише ту інформацію, яка визначена метою її складання;
- аналітичність — містить детальну аналітичну інформацію по відповідних її об'єктах;
- корисність — витрати на складання, звітності не повинні перевищувати ефекту (вигоди), від її використання.

Залежно від періоду складання внутрішню звітність можна розділити на оперативну, поточну та стратегічну. До оперативної належать звіти, які складаються у разі виявлення відхилень від плану або для відображення руху цінностей у господарській діяльності. Вони складаються по центрах відповідальності за короткі проміжки часу. Поточна звітність містить інформацію про результати роботи підрозділу на певну дату. Стратегічна — відображає дані про роботу центру відповідальності за певний період.

Виходячи з існуючих умов регулювання управлінського обліку на підприємствах і вимог до внутрішньої звітності, що складається центрами відповідальності розробку внутрішніх звітів підрозділів необхідно проводити на основі бюджетів.

Можна виділити 2 варіанти підходів до формування внутрішніх звітів центрів відповідальності:

- 1) складання одного звіту, де окремо відображаються контрольовані і неконтрольовані витрати та доходи підрозділу;
- 2) формування 2-х звітів: у першому подаються всі витрати і доходи центру відповідальності, а у другому – лише контрольовані центром відповідальності витрати та доходи.

Розглядаючи дані варіанти формування внутрішньої звітності, варто відзначити як позитивні, так і негативні сторони кожного з них. Складання одного звіту з відображенням у ньому всієї інформації про діяльність центру відповідальності приз-

водить до його великого об'єму і незручності у використанні. Формування 2-х звітів призводить до значних витрат часу по їх заповненню. Тому, вибір варіанту підходу до складання внутрішньої звітності центрів відповідальності повинен здійснюватися відповідно до існуючих умов і потреб конкретного підприємства.

Як вже зазначалось, основною метою обліку за центрами відповідальності є визначення ефективності діяльності центрів відповідальності, тобто, оцінка їх діяльності. П.Й. Атамас, таку оцінку, називає складовою управлінського контролю – процесу, за допомогою якого менеджери впливають на працівників організації для ділового і ефективного виконання стратегії організації [1].

Бюджетний контроль є складовим елементом управлінського контролю, але він містить в собі лише фінансові показники, що є об'єктами управлінського обліку. Наявність лише фінансових показників не дає повної і всесторонньої інформації про ефективність діяльності підрозділу, тому до бюджетів необхідно додатково формувати і специфічні форми внутрішньої звітності, що будуть характеризувати такі нефінансові показники як плінність кадрів, використання робочого часу, якість продукції тощо.

Отже, система внутрішньої звітності центрів відповідальності повинна формуватись з двох елементів: бюджетів, для контролю за фінансовими показниками, і звітів по нефінансових показниках.

Виходячи з сучасних вимог управлінського обліку, внутрішню звітність центрів відповідальності можна розглядати як звітність, що складає бухгалтер, який веде облік по конкретному підрозділу (або керівник підрозділу), про результати діяльності центру відповідальності за певний період (або на певну дату) і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам різних рівнів. Особливістю внутрішньої звітності центрів відповідальності є те, що набір такої звітності повинен давати можливість оцінити результати діяльності підрозділу загалом, керівника підрозділу і працівників підрозділу.

Проте, звітність центрів відповідальності вже не можна розглядати як виключно внутрішню. Про це свідчить наявність П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами", згідно з яким підрозділи підприємства, визначені як "звітні сегменти", повинні подавати інформацію про свої доходи, витрати, активи і зобов'язання. Звітні сегменти поділяються на господарські і географічні. Центри відповідальності мають тотожні риси з господарськими сегментами, оскільки як вони різняться між собою характеристиками виробничого процесу, видами продукції, що виготовляється, способами отримання доходу.

В свою чергу, це зумовлює необхідність включення до показників, які будуть розраховуватись у звітах центрів відповідальності, елементів, що подаються у фінансовій звітності сегментів, що спрощує роботу при розрахунку показників звітних сегментів.

На основі вищенаведеного можна зробити висновок, що управлінську (внутрішню) звітність вже не можна розглядати як самостійну, незалежну і окремодіючу від фінансової. Оскільки показники, що подаються у фінансовій звітності підприємства частково формуються вже у внутрішній звітності центрів відповідальності. Тобто, звітність підприємства, на даному етапі розвитку економіки, слід розуміти як комплексну, взаємопов'язану систему інформації, що подає дані про результати роботи як підприємства в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності, зокрема за певний період часу або на певну дату.

Вимоги до внутрішньої звітності центрів відповідальності з часом стають все більш високими і складними. Вона повинна вже не лише бути джерелом інформації для менеджерів при прийнятті управлінських рішень, а й також бути основою при формуванні фінансової звітності за сегментами, давати можливість оцінювати роботу центру відповідальності і його керівника як за звітний період так і у порівнянні з попереднім, комплексно оцінювати роботу підрозділу (як за фінансовими так і за не фінансовими показниками), стимулювати керівника підрозділу до самовдосконалення і підвищення ефективності роботи центру відповідальності.

Основними показниками, що обов'язково повинні знайти своє відображення у внутрішній звітності центрів відповідальності, є показники витрат підрозділу і результатів його діяльності. Причому, враховуючи, що витрати можуть бути взаємопов'язані з результатами роботи (центри технологічних витрат), а може і не існувати залежності (центри дискреційних витрат), необхідно розробити окремі звіти для кожного типу центрів відповідальності. У звітах необхідно передбачити розрахунок відхилень від планових показників як у абсолютних, так і у відносних величинах.

Основними критеріями, яких необхідно дотримуватись при оцінці діяльності центру відповідальності, є:

- взаємозв'язок зі стратегічними цілями компанії;
- відображення основної діяльності керівника та підрозділу в цілому;
- зрозумілість для працівників, об'єктивність та відносна простота розрахунку;
- можливість використання для оцінки та заохочення працівників;
- послідовність та регулярність використання.

Система оцінювання діяльності центрів відповідальності повинна складатись з кількох етапів:

- встановлення показників, за якими буде проводитись оцінювання діяльності підрозділів. Ці показники, а також їх значення, повинні обов'язково доводитись до керівництва центрів і узгоджуватись з ними;

- визначення форм звітності, в яких будуть подаватись дані про результати роботи і встановлення їх періодичності;

- оцінка досягнутих результатів центрів відповідальності;

- аналіз причин відхилень фактичних значень показників від запланованих.

Крім цього, необхідно використовувати не один показник кожного типу (фінансові і нефінансові), а декілька. Це дасть змогу різносторонньої оцінки результатів діяльності центрів відповідальності за період. Також варто відмітити більшу ефективність застосування складних показників (показників співвідношення) ніж простих. Прикладами складних показників можуть бути витрати на одиницю виробленої продукції, матеріало- і трудомісткість одиниці продукції тощо.

#### 4. Висновки

Отже, на сьогоднішній день внутрішню звітність вже не можна розглядати як окремий елемент системи управління підприємством, а лише як складову загальної системи звітності і формування інформації. В звіти повинні включатись лише ті показники, що контролюються керівником центру відповідальності. Також вони повинні бути різновекторні задля можливості оцінки як фінансових, так і нефінансових напрямів діяльності підрозділу. Оцінювання роботи слід проводити в розрізі ефективності діяльності керівника, працівників і підрозділу загалом.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас ; [2-ге вид.] – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Бондар Н. М. Формування системи контролю на сучасному підприємстві / Н. М. Бондар // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2007. – № 4. – С. 206-210
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студент. спец. "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канура, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-тє вид. доп. і перероб.] – Житомир : ПП "Рута". – 2005. – 480 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
5. Лень В. С. Управлінський облік / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2003. – 287 с.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [перекл. з англ. за ред С. Ф. Голова]. – К. : ФПБАУ, 1998. – 736 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 187-201.



## ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ У СІЛЬСЬКИХ РАДАХ В УМОВАХ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

*Анотація.* Розглянуто особливості обліку грошових коштів на рахунках сільських рад, відкритих в органах Державного казначейства. Також досліджено порядок щомісячного списання касових видатків та визначення результату виконання кошторису у кінці року. У цьому контексті сільська рада розглядається як власник бюджету та як розпорядник бюджетних коштів.

**Ключові слова:** грошові кошти, місцевий бюджет.

Sysjuk S., Zorej N.

## ACCOUNTING FOR CASH FLOWS VILLAGE COUNCILS UNDER TREASURY OF LOCAL BUDGETS

*Annotation.* Thesis deals the features of the account funds in the accounts of rural councils with registration accounts opened in the State Treasury. Also, the procedure for cancellation of monthly cash expenditures was shown and determination of the outcome of the budget at the end of the year was describe. Rural Council considered as the owner of the budget and budget spending.

**Keywords:** funds, local budget.

### 1. Вступ

Установи бюджетної сфери в сучасних умовах розширюють сферу своєї діяльності, активно долучаючись до системи ринкових відносин у поєднанні з подальшим дотриманням основних принципів державного фінансового забезпечення. Номінальне управління бюджетними процесами замінюється реальною системою заходів і методів впливу, що мають на меті створити оптимальні умови функціонування бюджетної установи. При цьому, нові економічні відносини повинні органічно вписуватися в діюче бюджетне законодавство й не суперечити йому. Відповідно, значно зростає роль бухгалтерського обліку не лише як однієї із найважливіших функцій управління, й як джерела контролю, аналізу та прийняття рішень.

У системі бухгалтерського обліку у бюджетній сфері розрізняють два основні суб'єкти: установу, що отримує кошти бюджету (розпорядник бюджетних коштів) та бюджет (місцевий / державний), облік якого забезпечується органами Державного казначейства. Факт поєднання обох суб'єктів в одній організаційній структурній одиниці, як це відбувається у випадку з сільськими радами, суперечить рекомендаціям Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі. Вирішення вказаної проблеми лежить у площині наукових досліджень. Зокрема існують рекомендації щодо застосування єдиного плану рахунків для обліку бюджетів і безпосередньо фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

[1, 24]. Однак на даний час розбіжності не усунені, єдиного підходу не сформовано. Таким чином, пошук оптимальних варіантів розв'язання вказаного проблемного завдання залишається актуальним. До суб'єктів, які одночасно є і розпорядником коштів і власником бюджету належать сільські ради, які до переходу на казначейське обслуговування вели самостійно вели облік виконання місцевого бюджету.

Їх функціонування в сучасних умовах зумовлює необхідність дослідження нових методичних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку. Обґрунтуванням актуальності вказаного напрямку наукових пошуків служать особливості та специфіка діяльності, а також посилення рольового значення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення контролю й оптимізації використання ресурсного потенціалу.

### 2. Аналіз останніх досліджень

Питання вдосконалення обліку у бюджетній сфері (як обліку бюджетів, так і обліку бюджетних установ) розглядаються у працях С. В. Свірко, С. В. Левицької, Р. Т. Джоги, В. І. Лемішовського. Їхні дослідження спрямовані на питання організації обліку, проведення контролю та аналізу діяльності установ бюджетної сфери загалом. Проте питання обліку в сільських радах за умови їх переходу на казначейське обслуговування у літературі розглянуті недостатньо.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета дослідження полягає у визначенні особливостей обліку грошових коштів на рахунках сільських рад з врахуванням котлових і реєстраційних рахунків, відкритих в органах Державного казначейства, дослідженні порядку щомісячного списання касових видатків та визначення результату виконання кошторису у кінці року й розробка на цій основі пропозицій, спрямованих на вирішення проблемних аспектів.

### 4. Виклад основного матеріалу

Як учасник бюджетного процесу, сільська рада має подвійний статус. По-перше, вона виступає як виконавець місцевого бюджету (сільського) із покладеними на неї бюджетними повноваженнями. По-друге, цей орган місцевого самоврядування є розпорядником бюджетних коштів місцевого бюджету по затверджених напрямках видатків, згідно із кошторисом.

Необхідно зазначити, що сільська рада здійснює загальну організацію й управління виконанням бюджету, починаючи із складання розпису доходів і видатків, проведення аналізу і контролю його виконання, внесення протягом року необхідних змін і завершуючи затвердженням звіту. Всі ці завдання рада виконує в умовах казначейського виконання бюджету. У випадку, коли сільська рада по одних напрямках видатків уповноважена на визначення кола підпорядкованих їй розпорядників або одержувачів бюджетних коштів – вона може виступати в ролі головного розпорядника коштів, а по інших – безпосередньо виконує власний індивідуальний кошторис. Ним, наприклад, є кошторис на утримання апарату сільської ради за КФКВ 0101106 "Органи місцевого самоврядування". Загалом, у більшості випадків сільські ради виступають безпосередніми розпорядниками коштів по всіх кошторисах видатків бюджету.

У статті 78 Бюджетного кодексу України [6] зазначено, що казначейське обслуговування місцевих бюджетів здійснюється територіальними органами Державного казначейства України, які, в свою чергу, ведуть облік усіх надходжень, що належать місцевому бюджету. Операції з коштами місцевих бюджетів здійснюються органами казначейства шляхом відкриття рахунків по активах та пасивах кожного окремого місцевого бюджету. Проблемність у даному випадку полягає у наявності великої кількості учасників бюджетного процесу, складності розподільчих взаємозв'язків і значним різноманіттям операцій. Окрім цього, облік повинен забезпечити касову єдність і консолідацію даних бюджетних рахунків. Методологічно це забезпечується завдяки наявності наступної схеми взаємозв'язку: узагальнення – у синтетичному обліку; деталізація – в аналітичному.

Відповідно до цього, облік грошових коштів місцевих бюджетів ведеться на таких рахунках:

3141 – надходження до загального фонду місцевих бюджетів;

3143 – повернення кредитів загального фонду;

3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів (рахунок "котловий", відкривається в розрізі окремих місцевих бюджетів);

3151 – надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів;

3153 – повернення кредитів спеціального фонду;

3152 – кошти спеціального фонду місцевих бюджетів (рахунок "котловий");

3531, 3541 – особові та реєстраційні рахунки розпорядників коштів по коштах загального фонду;

3532, 3542 – особові та реєстраційні рахунки по коштах спеціального фонду;

3711 – інші кошти розпорядників;

3732 – депозитні кошти розпорядників.

Для відкриття рахунків сільська рада в обслуговуючий орган казначейства подає заяву та пакет документів згідно з наказом ДКУ від 02.12.2002 р. № 221 "Про затвердження Порядку відкриття рахунків в національній валюті в органах Державного казначейства України". Казначейське обслуговування місцевого бюджету передбачає щоденне здійснення операцій по рахунках бюджетів і розпорядників коштів у відповідності з бюджетними повноваженнями, надання власникам рахунків виписок за попередній день, ведення обліку і складання звітності про виконання бюджету. Орган ДКУ у сільську раду подає таку інформацію:

– звіт про виконання бюджету за доходами (ф.№ 412) за поточний день і нарастаючим підсумком з початку року для аналізу стану виконання бюджету за доходами. Ця інформація призначена для формування звіту "Про виконання бюджету за доходами" і не потребує від працівників сільської ради додаткової обробки;

– виписка із рахунків загального фонду (3142), спеціального фонду (3152) ("котлових"), яка виступає у ролі підтверджувального документа щодо напрямів використання коштів бюджету і використовується для оцінки фінансового стану бюджету. Інформація цих виписок, а також виписок із особових і реєстраційних рахунків розпорядників коштів, є основою для заповнення розділу "Фінансування" у звіті про виконання бюджету;

– виписка із особових та реєстраційних рахунків розпорядників коштів 3531, 3541, 3532, 3542, а також із рахунків по інших коштах розпорядників коштів. Ці виписки є основою для ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання кошторису ради та формування "Звіту про виконання бюджету за видатками".

Даний підхід свідчить про наявність прямого й зворотного зв'язку між такими суб'єктами бюджетного процесу, як сільські ради та органи казначейства. Напрямок вектора залежить від часу процедури (операції) та її змісту. Варто зауважити, що рух інформації вимагає здійснення цілого ряду розрахункових операцій та аналізу. Тому подолання громіздкості даної ділянки обліку є важливим напрямом дослідження. Завдяки вирішенню проблеми об'ємності даних можна буде досягти більш ефективного використання праці облікових працівників в інших ефективних напрямках їх професійної діяльності.

Завдяки широкому використанню в бюджетній сфері автоматизованих інформаційних систем обліку, забезпечити досягнення спрощення обліку грошових коштів і формування звітності можна шляхом використання можливостей кодування. У вітчизняній практиці використовуються чотиризначні числові коди рахунків. Натомість більш доцільно використати російський досвід з даних питань. Наприклад, у Плані рахунків бюджетного обліку Російської федерації в розділі 2 "Фінансові активи" передбачені рахунки з десятизначним шифром:

- "Грошові кошти установи" шифр 0020100000;
- "Грошові кошти установи в тимчасовому розпорядженні" шифр 0020102000 [7, 33].

Як бачимо не лише десятизначне шифрування може стати виходом зі становища, але й застосування двох груп рахунків. Ця практика доволі вдала і для таких суб'єктів, як сільські ради.

Наступним проблемним аспектом є формування звітності. Специфіка сучасного порядку наступна. Складання бухгалтерських проведення виконання бюджету із занесенням у реєстри бухгалтерського обліку бухгалтерією сільської ради не здійснюється. Стан виконання бюджету контролюється за допомогою оперативних даних, одержаних від обслуговуючого органу ДКУ. Звітність про виконання місцевих бюджетів поділяється на оперативну, місячну, квартальну і річну та має на меті надання повної інформації про фінансовий стан конкретного бюджету для своєчасного прийняття управлінських рішень. Місцева рада (сільська) звітується перед сесією про стан виконання місцевого бюджету не рідше одного разу на рік. Звіт про виконання бюджету сільської ради у цілому формується і заповнюється спеціалістами ради, підписується головою ради і головним бухгалтером, зберігається в архіві, відповідно до номенклатури справ. Річний звіт до передачі в архів повинен бути затверджений сесією відповідної ради.

Одним із показників фінансової звітності є результат виконання бюджету ради за рік, який розраховується як різниця доходів і видатків із додаванням суми результату за минулий рік. Як правило, результат виконання бюджету дорівнює сумі залишків на рахунках бюджету і розпорядників бюджетних коштів. Облікові дані казначейства про виконання окремих місцевих бюджетів служать основою для складання органами ДКУ зведеної звітності району, міста, області, яка в подальшому передається Міністерству фінансів України для передачі у складі звіту про виконання закону про Державний бюджет України на розгляд Верховної ради. Використання внесеної рекомендації щодо рахунків, яка подана вище, дозволить спростити і порядок формування звітності. Тобто в одній системі обліку через посередництво рахунків може бути поєднано два напрями – бюджетний облік та облік у бюджетних установах.

Це актуально, адже у якості розпорядника бюджетних коштів сільська рада є бюджетною установою з наданим їй у користування необоротними та оборотними активами, з правом щорічного

одержання кошторисних призначень на забезпечення виконання делегованих державою повноважень. Бухгалтерський облік у ній ведеться відповідно до Плану рахунків, інструкцій про порядок обліку, які затверджені наказами ДКУ України.

Предметом бухгалтерського обліку є матеріальні цінності, проведення розрахунків та видатків, пов'язаних із господарською діяльністю, обсяги одержаних на виконання кошторису асигнувань, власні поступлення бюджетної установи від надання платних послуг і благодійних внесків, результат виконання кошторису установи за загальним та спеціальним фондами тощо. Операції пов'язані із рухом коштів на реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках (по балансових казначейських рахунках 3531, 3532, 3532, 3541, 3542) і не бюджетних (по балансових казначейських рахунках 3711, 3732) рахунках сільської ради, на основі виписок, одержаних від обслуговуючого органу казначейства, відображаються на відповідних рахунках аналітичного обліку (котлові рахунки бюджетів не є предметом обліку сільської ради).

Особливістю відображення операцій по руху грошових коштів є те, що є потреба в розмежуванні двох методів – касового та методу нарахувань. Застосування останнього в сільських радах пов'язане з наявністю суперечності, яка стосується порядку отримання грошових коштів (вони надходять відповідно до кошторисних призначень у відповідний період часу). А сутність методу нарахування полягає у визнанні доходу в момент надання послуги чи надходження коштів, залежно від того, яка з операцій була першою (надання послуги чи надходження коштів). Сільські ради ж функціонують за рахунок отриманого фінансового забезпечення. Тобто перша операція – це отримання грошових коштів (касовий метод). Таким чином поєднання двох методів одночасно призводить до певної плутанини не лише в теорії, а й у практиці. З метою конкретизації порядку обліку грошових коштів при виконанні кошторису наведемо приклад окремих бухгалтерських проведення, який певним чином дозволить проілюструвати спосіб поєднання обох методів на практиці (табл.1).

Попри відображення руху коштів у системі власних рахунків (як бюджетна установа), місцева рада формує звітність про виконання кошторису доходів та видатків на основі даних бухгалтерського обліку, якщо вона визначена єдиним розпорядником коштів свого бюджету. Якщо бюджетом затверджена мережа із декількох розпорядників чи одержувачів коштів, то завданням бухгалтерії, як головного розпорядника коштів, є приймання, перевірка і формування зведеного звіту по видатках від підвідомчих установ. Проблемність у даному випадку проявляється в необхідності розмежування обліку з подальшим переведенням інформації у зведені дані. Так з'являється потреба в забезпеченні системності відображення показників і спрощенні процедур формування звітності.

## 5. Висновки

У перспективі подолання проблемних питань можливе завдяки формуванню єдиного підходу до

## Бухгалтерські проведення із обліку грошових коштів у сільських радах

| № з/п | Зміст господарської операції   | Дебет                   | Кредит   |
|-------|--|-------------------------|--|
| 1     | Отримано кошти із місцевого бюджету (фінансування загального і спеціального фонду) на особовий рахунок             | 322                     | 702, 713                                       |
| 2     | Розподілені кошти фінансування з особового на рахунки підвідомчим установам  | 702, 713                | 322  |
| 3     | Перераховані суми фінансування з особового на реєстраційні рахунки сільської ради                                  | 321, 326                | 322  |
| 4     | Поступили кошти із місцевого бюджету фінансування за загальним фондом на реєстраційний рахунок                     | 321                     | 702  |
| 5     | Поступили кошти із місцевого бюджету (фінансування спеціального фонду) на спеціальний реєстраційний рахунок        | 326                     | 713  |
| 6     | Зараховані кошти із власних поступлень   | 323, 324                | 711, 712 або 364 по раніше нарахованих доходах |
| 7     | Перераховано кошти з реєстраційного, спеціального реєстраційного рахунка в оплату розрахунків за товари та послуги | 364, 675                | 321, 323, 324, 326                             |
| 8     | Віднесено на фактичні видатки загального (спеціального) фонду сільської ради вартість товарів, робіт, послуг       | 802, 811, 812, 813      | 234, 364, 675                                  |
| 9     | В кінці року списані на результат виконання кошторису за загальним фондом:<br>– асигнування (доходи)<br>– видатки  | 702<br>431              | 431<br>802                                     |
| 10    | В кінці року списані на результат виконання кошторису за спеціальним фондом:<br>– доходи<br>– видатки              | 711, 712,<br>713<br>432 | 432<br>811, 812                                |

методології та організації обліку виконання бюджету і діяльності бюджетних установ. Однак на даний час проблема залишається відкритою, а тому вимагає детальних наукових досліджень. Обґрунтуванням цього служить те, що ні процес виконання Державного і місцевих бюджетів, ні належне функціонування бюджетних установ не можуть бути забезпечені без налагодженої системи обліку. Головним завданням при цьому є досягнення ефективного використання бюджетних коштів, дотримання державної дисципліни у всіх органах управління, які виконують бюджет, жорсткий режим економії при фінансуванні витрат бюджету та їх використанні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С.22-27.

2. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

3. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник / [за ред. В. І. Лемішовського]. – [3-є вид., доп. перероб.] – Львів : "Інтелект-Захід", 2008. – 1120 с.

4. Левицька С. О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361-369.

5. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: підручник / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006 – 480 с.

6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=2456-17>

7. Інструкція по бюджетному учету. – М. : ООО "Статус Кво 97", 2005. – 432 с.

## АНАЛІЗ ПРОЦЕДУР ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВІВ ЗА КРЕДИТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

***Анотація.** Досліджено формування кредитних резервів банківських установ. Висвітлено недоліки, що містять сьогодні нормативні акти Національного банку. Запропоновано шляхи удосконалення механізму формування резервів та нарощення ресурсної бази.*

***Ключові слова:** аналіз процедур, резерви, кредитні операції.*

Skasko O., Vorogbyt O.

## ANALYSIS PROCEDURES PROVISION FOR CREDIT OPERATIONS

***Abstract.** Study of credit reserves to the banks. Deals with the shortcomings of today contain regulations of the National Bank. The ways of improvement of build up of reserves and resource base.*

***Keywords:** analysis procedures, reserves, lending operations.*

### 1. Вступ

Під впливом фінансово-банківської кризи проблеми якості кредитних вкладень як основної статті активів банків (в середньому його обсяг становить від 70% до 90% усіх активів) і відповідно основного джерела доходів, суттєво себе проявили, а саме: прострочені і сумнівні до повернення кредити тільки за 2009 рік зросли у 3,9 рази, а сформовані резерви – у 2,2 рази. Це наслідки недосконалої кредитної політики банків у минулому. Проблема є предметом дослідження багатьох вітчизняних вчених, а саме: О. Васюренка, А. Герасимовича, О. О. Кирєєва, Л. Кіндрацької, О. Лобозинської, Л. Сердюка, О. Сидоренка та багатьох інших. Тому формування кредитних резервів як один із шляхів мінімізації кредитних ризиків потребує вдосконалення, водночас є актуальним і складним, особливо на етапі економічних перетворень в країні.

### 2. Мета статті та постановка завдання

Метою нашого дослідження є розгляд формування кредитних резервів комерційного банку та надання рекомендацій.

Одним із основних завдань кожного банку є мінімізація кредитних ризиків, оскільки в даний

момент є велика ймовірність неповернення кредитів. Шляхом вирішення цієї проблеми є створення резервів.

### 3. Виклад основного матеріалу

Протягом останніх років значно зросли прострочені, сумнівні до повернення кредити, а саме: за період 2005-2010 рр. у 5, 8 разів, тому і збільшилися резерви за кредитними операціями у 7 разів. Дані такої динаміки наведено у таблиці 1.

Комерційні банки України у своїй роботі використовують наступні види та типи резервів: резервний фонд у складі власного капіталу, обов'язковий резерв, страхування вкладів фізичних осіб, резерв компенсацій втрат від активних операцій, який, у свою чергу, поділяється на спеціальні резерви:

- під кредитні операції,
- під операції з цінними паперами;
- під дебіторську заборгованість;
- під нараховані доходи від активних операцій;
- під кошти, розташовані на кореспондентських рахунках інших банків.

Резерв для відшкодування можливих втрат за кредитними операціями банків (далі - резерв під кредитні ризики) є спеціальним резервом, необ-

Таблиця 1

### Динаміка зміни прострочених, сумнівних до повернення кредитів та сформованих резервів за кредитними операціями протягом 2005-2010 рр.

| Станом на:    | Прострочені, сумнівні до повернення кредити | Резерви за кредитними операціями |
|---------------|---|----------------------------------|
| 01.01.2005 р. | 3,1   | 6,4                              |
| 01.01.2006 р. | 3,4   | 8,3                              |
| 01.01.2007 р. | 4,4   | 12,2                             |
| 01.01.2008 р. | 6,4   | 18,5                             |
| 01.01.2009 р. | 18,0  | 44,5                             |
| 01.01.2010 р. | 69,9  | 99,2                             |

Складено на підставі [3, 4, 5]

## Класифікація наданих кредитів та оцінка кредитного ризику

| Клас А  | Клас Б  | Клас В   | Клас Г   | Клас Д                                      |
|---|---|--|--|---|
| Фінансова діяльність добра, є можливість надавати кредити | Фінансова діяльність добра з тенденцією до погіршення | Фінансова діяльність задовільна і потребує більш детального контролю | Фінансова діяльність незадовільна і спостерігається нестабільність | Фінансова діяльність незадовільна, є збитки |

хідність формування якого обумовлена кредитними ризиками, що притаманні банківській діяльності.

Спеціальний резерв – це резерв, що створюється для відшкодування збитків, яких уже зазнав комерційний банком і сума яких піддається достовірній оцінці. З точки зору теорії бухгалтерського обліку, спеціальний резерв повинен відніматися від балансової вартості того активу, під який його створено, оскільки це так званий від'ємний актив. Спеціальний резерв не є зобов'язанням банку ні перед ким і ні за які операції. Кошти, які спрямовуються на створення спеціального резерву, показується як витрати у звіті про прибутки та збитки, і у такий спосіб скоригують суму доходу та суму капіталу банку за звітний період.

Створення резерву під кредитні ризики – це визнання витрат для відображення реального результату діяльності банку з урахуванням погіршення якості його активів або підвищення ризиковості кредитних операцій.

Бухгалтерський облік формування та використання резервів здійснюється відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку кредитних, вкладних (депозитних) операцій та формування і використання резервів під кредитні ризики в банках України, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 15.09.2004 р. № 435.

Комерційні банки надають кредити і оцінюють кредитний ризик відповідно до об'єктивних і суб'єктивних факторів, серед яких вирішальне значення мають кредитна історія, фінансовий стан позичальника (див. табл. 2) та наявність ліквідного забезпечення (застави).

З метою розрахунку резерву під кредитні ризики банки мають здійснювати класифікацію кредитного портфеля за кожною кредитною операцією залежно від фінансового стану позичальника,

стану обслуговування позичальником кредитної заборгованості та з урахуванням рівня забезпечення кредитної операції (див. табл. 3).

Цікавим є той факт, що для класу "А" – фінансовий стан позичальника при добрій діяльності, Національний банк України передбачив для кредитів у вільно конвертованій валюті норму відрахування 50% від чистого кредитного ризику. Проте "добра" діяльність свідчить про можливість своєчасного виконання зобов'язань за кредитними операціями і позичальники мають відмінну ділову репутацію. Норми відрахувань не відповідають європейським та зумовлюють збиткову діяльність банків, оскільки питома вага всіх кредитів у вільно конвертованій валюті становить не менше половини усіх кредитів.

За результатами класифікації кредитного портфеля визначається категорія кожної кредитної операції: "стандартна", "під контролем", "субстандартна", "сумнівна" чи "безнадійна".

Банки зобов'язані формувати резерв на всю суму коштів, розміщених на кореспондентських рахунках у банках (резидентах і нерезидентах), які визнані банкрутами або ліквідовуються за рішенням уповноважених органів, або які зареєстровані в офшорних зонах.

Відповідно до постанови Національного банку "Про затвердження положення про порядок формування та використання резерву для відшкодування можливих втрат за кредитними операціями банків" № 279 від 06.07.2000 р. "резерв під кредитні ризики поділяється на резерви під стандартну та нестандартну заборгованість за кредитними операціями. Резерви під стандартну заборгованість створюються за рахунок прибутку банківської установи, а резерви під нестандартну заборгованість – за рахунок витрат. Банківські установи в більшості

Таблиця 3

## Класифікація кредитного портфеля

| Фінансовий стан позичальника (клас) | Обслуговування боргу позичальником (група) |               |               |
|-------------------------------------|--|---------------|---------------|
|                                     | Добре                                      | Слабке        | Незадовільне  |
| «А»                                 | Стандартна                                 | Під контролем | Субстандартна |
| «Б»                                 | Під контролем                              | Субстандартна | Субстандартна |
| «В»                                 | Субстандартна                              | Субстандартна | Сумнівна      |
| «Г»                                 | Сумнівна                                   | Сумнівна      | Безнадійна    |
| «Д»                                 | Сумнівна                                   | Безнадійна    | Безнадійна    |

видають нестандартні кредити і, відповідно, несуть більш витрати за стандартною заборгованістю".

Резерви під нестандартну заборгованість формуються за кредитними операціями, класифікованими як "під контролем", "субстандартні", "сумнівні", а також "безнадійні":

- "стандартні" кредитні операції – це операції, за якими кредитний ризик є незначним і становить один відсоток чистого кредитного ризику.

- "під контролем" – це кредитні операції, за якими кредитний ризик є незначним, але може збільшитися внаслідок виникнення несприятливої для позичальника ситуації та становить п'ять відсотків чистого кредитного ризику.

банку України щодо стану обслуговування боргу не змінилися, хоча обслуговування боргу значно погіршувалось у всіх банках і за всіма видами кредитів. В сьогоднішніх умовах було б доцільно змінити ці нереальні терміни (табл.4).

На сьогоднішній день доцільно було би кількість днів прострочення для коефіцієнту резервування однорідних споживчих кредитів в іноземній валюті збільшити від 0 до 7 чи 10 днів та враховувати важливий елемент – заставу, на яку в даний момент не звертається уваги. Ми вважаємо, що своєчасне погашення боргу (Однів прострочення) не повинно підлягати під вимогу формування резерву у розмірі 50% від суми боргу та 1 чи

Таблиця 4

#### Заборгованість за однорідними споживчими кредитами

| Кількість календарних днів прострочення | Категорія заборгованості | Коефіцієнт резервування за однорідними споживчими кредитами |                    |
|---|--------------------------|---|--------------------|
|   |                          | у гривнях   | В іноземній валюті |
| 0                                       | "стандартна"             | 2%  | 50%                |
| до 30                                   | "під контролем"          | 10%   | 100%               |
| 31-60                                   | "субстандартна"          | 40%   | 100%               |
| 61-90                                   | "сумнівна"               | 80%   | 100%               |
| від 91 і більше                         | "безнадійна"             | 100%  | 100%               |

Таблиця в редакції Постанови Національного банку № 406 ( з1206-08 ) від 01.12.2008 р.

- "субстандартні" кредитні операції – це операції, за якими кредитний ризик є значним, надалі може збільшуватись і становить 20 відсотків чистого кредитного ризику, а також є ймовірність несвоєчасного погашення заборгованості в повній сумі та в строки, що передбачені кредитним договором.

- "сумнівні" кредитні операції – це операції, за якими виконання зобов'язань з боку позичальника/контрагента банку в повній сумі (з урахуванням фінансового стану позичальника та рівня забезпечення) під загрозою, ймовірність повного погашення кредитної заборгованості низька та становить 50 відсотків чистого кредитного ризику.

- "безнадійні" кредитні операції – це операції, ймовірність виконання зобов'язань за якими з боку позичальника/контрагента банку (з урахуванням фінансового стану позичальника та рівня забезпечення) практично відсутня, ризик за такими операціями дорівнює сумі заборгованості за ними.

Резерв під кредитні ризики формується у тій валюті, в якій вираховується заборгованість.

Резерв під кредитні ризики використовується лише для покриття збитків за непогашеною позичальниками заборгованістю за кредитними операціями за основним боргом, стягнення якої є неможливим.

Резерв для покриття втрат від кредитної діяльності створюється для підвищення стабільності і надійності банківської системи України, захисту інтересів клієнтів і є обов'язковим для комерційних банків. Вони створюються для відшкодування втрат тільки за основним боргом. Стан обслуговування боргу вважається „добрим” якщо прострочення становить до 7 днів. У період кризи та посткризовий період вимоги Національного

3 дня прострочення боргу – відповідно 100% суми заборгованості.

Усунувши таку вимогу, Національний банк забезпечить прибуткову діяльність більшості банків, нарощення їх кредитного потенціалу, що сьогодні є актуальним для всієї економіки України.

Крім того, економіка України потребує значних вливань ресурсів у різні інвестиційні проекти по технічному переоснащенні виробничих потужностей більшості підприємств. Цьому теж можуть сприяти механізми резервування. Так, доцільно буде запровадити окремий порядок формування резервів саме за інвестиційними кредитами, який передбачав би низькі норми відрахувань у резерви. За таких умов банки самі будуть зацікавлені у спрямуванні ресурсів на такі проекти.

#### 4. Висновки

Отже, резерви для покриття втрат від кредитної діяльності створюються для підвищення стабільності і надійності банківської системи, захисту інтересів кредиторів і вкладників, є обов'язковими для комерційних банків. Крім того, вони або стимулюють кредитування, або ж навпаки, що і розглянуто в статті.

Найбільш доцільним буде прогнозування рівня резервування з урахуванням реальної вартості застави та її ліквідності. Необхідно враховувати індивідуальний рівень кредитного ризику позичальника і збільшити кількість днів можливого несвоєчасного виконання зобов'язань для коефіцієнту резервування.

В найстійкіших країнах норма обов'язкового резервування є мінімальною або зовсім відсутня. Кожен банк є індивідуальним і тому йому необ-

хідно застосовувати індивідуальний підхід до формування резервів, тому можна запропонувати розробити кожному банку індивідуально свої нормативи, що будуть стосуватися лише його діяльності. Від цієї пропозиції ефективність буде вищою і вигіднішою не лише для банків, але і для банківської системи взагалі.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Україна. Закон. Про банки і банківську діяльність № 2121-III від 07.12.2000 р.

2. Постанова НБУ "Про затвердження положення про порядок формування та використання резерву для відшкодування можливих втрат за кредитними операціями банків" № 279 від 06.07.2000 р.

3. Основні показники діяльності банків України на 01.01.2008 року // Вісник НБУ. – 2008. № 2. – С.25.

4. Основні показники діяльності банків України на 01.01.2009 року // Вісник НБУ. – 2009. № 2. – С.19.

5. Основні показники діяльності банків України на 01.01.2010 року // Вісник НБУ. – 2010. № 2. – С.25



## ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК ВАЖЛИВОГО ЕЛЕМЕНТУ ФОРМУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМИ ІНВЕСТИЦІЙНИМИ РЕСУРСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Анотація.* Висвітлено теоретичні та практичні засади побудови системи управління підприємством на основі центрів відповідальності. Розглянуто вплив центрів витрат, доходів і прибутку на формування інвестиційних ресурсів підприємства. Наведено послідовність складання звітів про виконання планових показників центрів відповідальності.

*Ключові слова:* управлінський облік, інвестиційні ресурси.

Skryl'nyk A.

## MANAGEMENT ACCOUNTING OF HOW IMPORTANT ELEMENT FORMATION AND MANAGEMENT OWN INVESTMENT RESOURCES AT ENTERPRISE

*Summary.* In article the considered theoretical and practical bases of construction of a control system of the enterprise on the basis of the centers of the responsibility. The influence of the centers of expenses, incomes and profit on formation of investment resources of the enterprise is considered. The sequence of drawing up of the reports about performance of scheduled parameters of the centers of the responsibility is given.

*Keywords:* administrative account, investment resources.

### 1. Вступ

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин в Україні, в умовах обмеження наявних власних, позикових і залучених інвестиційних ресурсів для розвитку бізнесу, незмірно ускладнюють орієнтацію підприємств щодо методів, форм та механізмів управління, як підприємством в цілому, так і окремими його оперативними та стратегічними цілями [1]. Це веде не просто до зростання ролі підвищення ефективності управління підприємством, а до якісних змін у всій структурі і методах управління формування та використання ресурсів на підприємстві. Для цього необхідна інформація про наявність таких ресурсів, особливо в період світової фінансової кризи 2009-2010 рр., що негативно позначилася на значному обмеженні та доступу підприємств до залучених інвестиційних ресурсів. Найголовнішим джерелом розвитку підприємства стає пошук внутрішніх ресурсів, збільшення яких є можливим при оптимізації структури витрат та їх скорочення, зменшення браку, втрат та списання готової продукції, підвищення конкурентних переваг, і як наслідок збільшення кола потенційних споживачів. Всі вище перелічені заходи безумовно позитивно вплинуть на підвищення рівня прибутковості, у результаті чого збільшаться обсяги інвестиційних ресурсів у середині підпри-

ємства. Але для пошуку і збільшення резервів внутрішніх інвестиційних ресурсів, стандартний бухгалтерський облік не дасть керівництву підприємства такої інформації, яка б забезпечила формування систематичного пошук та реалізації внутрішніх джерел розвитку. Тому, в середині ХХ століття розвиток ринкової економіки виявив необхідність доповнення бухгалтерського (фінансового) обліку управлінським обліком [2,3].

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідження сутності управлінського обліку та його місця в системі управління підприємством, значно поширилося в країнах з розвинутою ринковою економікою в 70-ті роки минулого століття. Видатні науковці, такі, як К. Друрі, Т. Скоун, Ч. Хорнгрен, ДЖ. Фостер, Р. Ентоні, Б. Маскелл, Б. Багали [4,5] обґрунтували необхідність відокремлення управлінського обліку; визначили його призначення, основні функції та методичні принципи організації, стверджували, що його побудова на підприємстві сприятиме формуванню системи прогнозування та прийняття правильних ситуаційних управлінських рішень. В Україні дослідження проблеми підвищення ефективності управління підприємствами на основі інтеграції, в її структуру управлінського обліку приділяється значна увага з боку вітчизняних дослідників, а саме М. Г. Чумаченка,



Рис. 1. Типи центрів відповідальності підприємства [2,6,7]

С. Ф. Голова, Л. А. Сухаревої, І. А. Белоусова, В. Б. Массаківського, О. В. Карпенко [3,6]. Аналіз результатів досліджень вчених-економістів свідчить, що у науковій літературі досить широко викладено методичні основи інтеграції управлінського обліку в систему управління підприємством, при цьому деякі питання управління окремими напрямками діяльності підприємства на основі "центрів відповідальності" залишаються об'єктом дискусій і потребують подальших досліджень.

### 3. Мета статті та постановка завдання

Метою даної публікації є дослідження теоретичних та практичних засад формування та управління центрами відповідальності, їх взаємозв'язок у процесі формування, залучення та використання інвестиційних ресурсів на підприємстві. В процесі досягання мети слід вирішити такі основні завдання: дослідити сутність та значення центру інвестицій у системі центрів відповідальності управлінського обліку, охарактеризувати центри відповідальності на підприємстві за різними критеріями і показниками, удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності в системі управлінського обліку підприємства.

### 4. Виклад основного матеріалу

На сьогодні управління невеликими компаніями можливо здійснювати без використання внутрішньої вартісної інформації оскільки, вся необхідна інформація може бути збережена і проаналізована працівником, що приймає усі важливі рішення. Але більші компанії, що функціонують в умовах насиченого конкурентного ринку усвідомлюють, що управління вимагає таку інформацію, яка була б базою для ухвалення, як управлінського рішення, так і для ясного й економічно обґрунтованого доведення цих рішень до всіх рівнів управління компанією.

Забезпечення орієнтованої на процес прийняття рішень інформацією є задачею управлінського обліку.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [6]. Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довготермінових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо. Управлінський облік не регламентується державними органами, він організовується на основі загальних принципів, виходячи з внутрішніх потреб керівництва підприємства.

У системі управлінського обліку обов'язково виділяються такі об'єкти обліку, як „центри відповідальності”. Центри відповідальності – це сегмент усередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, що приймає рішення [7]. Керівництво підприємства вирішує, у яких розрізах класифікувати витрати, доходи і прибуток, наскільки деталізувати місця виникнення і як їх грузнути з центрами відповідальності. Центри відповідальності за принципом обсягу повноважень поділяються на центри витрат, прибутку, інвестицій, характеристику яких наведено на рис. 1.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат, прибутків і доходів за

керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених планів.

Якщо розглядати центри інвестицій, як сукупність центрів витрат і центрів доходу та прибутку [6,7], то управління ними стає основою формування та управління інвестиційними ресурсами в середині підприємства. Це обумовлено тим, що при розподілі повноважень, на усіх рівнях управління, ефективність діяльності центрів витрат, що виражена в економії витрат і підвищенні екстенсивності та інтенсивності виробництва, напряму залежить від обсягів вкладених інвестиційних ресурсів, направлених на оновлення, реконструкцію чи моде-

рнізацію основних фондів, інноваційний розвиток та ін. При цьому, від діяльності центрів витрат залежить безпосередньо доходність і окупність вкладеного капіталу, що є результатом недопущення систематичних простоїв, збільшення фонду робочого часу, оптимізація норм виготовлення одиниці продукції, скорочення браку, невідповідності технічним та технологічним якостям і властивостям та ін. Управління і контроль за недопущення необґрунтованої зміни суми витрат забезпечуватиме мінімізацію сукупних витрат виробництва продукції і, як наслідок, максимізацію доходів та прибутків підприємства у визначеному ринковому середовищі.

Таблиця 1

**Характеристика центрів відповідальності виробничого підприємства [розробка автора]**

| Керівник центру відповідальності  | Тип центру                           |   | Сфера контролю   |  |
|---|--------------------------------------|---|--|--|
|   | основний                             | у розрізі центрів інвестицій              | основний   | у розрізі центрів інвестицій   |
| <b>Основні центри відповідальності</b>  |                                      |   |  |  |
| Генеральний директор  | Інвестиції, доходи прибуток, витрати | Центр формування інвестиційних ресурсів   | Доходність та рентабельність діяльності; сукупний капітал підприємства | Обсяг власних і залучених інвестиційних ресурсів, інвестиційний імідж та привабливість підприємства                              |
| Комерційний директор  | Доходи прибуток, витрати             |   | Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут                         | Обсяг чистого прибутку, виконання планових обсягів реалізації продукції  |
| Фінансовий директор   | Інвестиції, прибуток, витрати        |   | Ціна продукції; обсяг продажу; фінансові доходи та витрати             | Обсяг чистого прибутку, мінімізація вартості позикового та залученого капіталу, ліквідність активів підприємства                 |
| Головний бухгалтер  | Доходи, витрати                      |   | Систематизація та автоматизація бухгалтерського обліку                 | Оптимізація платіжної дисципліни на підприємстві, нарахування амортизаційних відрахувань, управління адміністративними витратами |
| Директор з виробництва  | Витрати                              | Центр виконання інвестиційного планування | Обсяг виробництва, сукупні витрати виробництва                         | Виконання плану виробництва продукції, оптимізація структури постачальників, мінімізація виробничої собівартості                 |
| Головний технолог   | Витрати                              |   | Обсяг виробництва, витрати виробництва                                 | Мінімізація технологічної собівартості, організація виробництва  |
| Майстри (начальники) цехів, відділів та дільниць  | Витрати                              |   | Обсяг виробництва, витрати цехів                                       | Якість продукції, виробничі простой, мінімізація технологічних витрат, фонд робочого часу  |
| <b>Допоміжні центри відповідальності</b>  |                                      |   |  |  |
| Заст. директора по загальним питанням (в тому числі керівники складу, транспортного, ремонтного, енергетичного та інших відділів) | Витрати                              | Центр виконання інвестиційного планування | Витрати допоміжних центрів відповідальності                            | Обертання залишків продукції на складі, поточний ремонт, мінімізація загальнопромислових витрат, енергозбереження                |

## Показники оцінки центрів відповідальності виробничого підприємства [розробка автора]

| Центр відповідальності  | Якісні показники  | Кількісні показники  |  |
|---|---|--|--|
|   |   | Фінансові  | Не фінансові   |
| Генеральний директор  | Задоволення потреб споживачів, лідерство продукції та фірми, приріст власного капіталу, підвищення інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності  | Зростання ринкової стійкості, прибутковості інвестицій, зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень, підвищення рентабельності та ділової активності підприємства             | Кількість нових соціальних програм, зниження відсотка шкідливих відходів, кількість нових торгових марок, розширення партерів у бізнесі; кількість отриманих брендів, нагород, подяк   |
| Фінансовий директор   | Відсутність заборгованості з виплати заробітної плати, прострочених платежів по зобов'язанням підприємства; кількість розроблених інвестиційних та інноваційних проектів і програм                | Співвідношення власного та позичкового капіталу, рівень ліквідності та платоспроможності, забезпечення кредиторської спроможності підприємства, обсяг продажу, кількість нових замовлень           | Зростання доходу порівняно з попереднім періодом; оптимізація структури капіталу; впровадження заходів щодо підвищення мотивації праці   |
| Комерційний директор  | Зростання довіри до продукції з боку споживачів, розширення ринків збуту та формування ефективної дилерської мережі   | Обсяг реалізованої продукції та його приріст у натуральному та вартісному вимірі; рівень цін на ринку та рентабельності діяльності; динаміка витрат на збут; динаміка залишків продукції на складі | Частка ринку підприємства, позиція на ринку, рівень попиту на продукцію, ритмічність проведення рекламних заходів щодо просування продукції  |
| Головний бухгалтер  | Своєчасність подання зовнішньої звітності та сплати податків і обов'язкових платежів  | Обсяг отриманої пені та стягнень з підприємств за несвоєчасність розрахунків, чи порушенню договірних умов   | Зниження простроченої дебіторської заборгованості порівняно з попереднім періодом  |
| Заст. директора по загальним питанням (у тому числі керівники складу, транспортного, ремонтного, енергетичного та інших відділів) | Забезпечення своєчасного і якісного ремонту основних фондів підприємства, відповідного рівня охорони праці на підприємстві; зберігання та облік запасів на складі; ефективність системи логістики | Показники використання ОФ, використання норм охорони праці, технічний рівень транспортних засобів, заходи по зберіганню запасів, економія витрат за рахунок енергозбереження                       | Зниження поломок та простоїв виробничого і невиробничого обладнання, транспортних засобів, рівень травматизму на підприємстві, кількість списаних запасів, формування політики енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії |
| Директор з Виробництва<br><br>Головний технолог   | Зростання рівня автоматизації виробництва, поліпшення оперативного контролю, якості продукції та її конкурентних переваг  | Зниження технологічних витрат на виробництво порівняно з попереднім періодом, відхилення від норм витрат; кількість та тривалість виробничих простоїв  | Покращення споживчих властивостей продукції, кількість лабораторних досліджень та експериментальних зразків; стандарт якості на продукцію  |

Діяльність центрів доходів та прибутку, у контексті впливу на інвестиційні ресурси, повинна забезпечувати безпосередньо процес їх формування на реалізацію. Тобто в окремих управлінських ланках, підприємство повинне проводити процес пошуку джерел збільшення доходу та прибутку, шляхом оптимізації структури асортименту продукції, збільшення рівня рентабельності, збільшення попиту на неї та ін. Безпосередньо діяльність центрів прибутку повинна буди направлена і на підвищення інвестиційної привабливості підприємства, підвищення вартості її цінних паперів та залучення до капіталу підприємства максимально обґрунтованого обсягу власних, позикових і залучених інвестиційних ресурсів.

Проаналізувавши вплив центрів витрат, доходів та прибутку на центри інвестицій, можна

прийти до висновку, що їхній вплив має різний характер, який можна виразити у наступному:

- *центри витрат* забезпечують виконання умов інвестування, через дотримання інвестиційних розрахунків ефективності проектів та програм, що виражено у забезпеченні виконання запланованих обсягів виробництва продукції, її собівартості і умов беззбитковості; центри витрат мають обмежений вплив на процес формування інвестиційних ресурсів та на джерела їх утворення, за виключенням амортизаційних відрахувань активної частини основних фондів, обсяг яких залежить від інтенсивності виробництва;

- *центри доходу та прибутку* забезпечують формування фактичних розмірів чистого прибутку підприємства, що є основою дивідендної політики підприємства; визначає вартість цінних

паперів підприємства; можливих розмірів залученого позикового капіталу, його вартості; забезпечує повернення вкладеного капіталу через суми чистих грошових потоків від проекту, що залежать від обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та ціни на неї.

Тому необхідно розмежувати вплив центру інвестицій на центри витрат, доходів і прибутку через формування двох підсистем центру інвестицій, а саме центр формування інвестиційних ресурсів та центр виконання інвестиційного планування, метою діяльності яких може бути виконання наступних завдань:

- *центр формування інвестиційних ресурсів* забезпечує контроль за дотриманням планових рівнів прибутковості підприємства, оптимізацію капіталу підприємства за умови його автономії від зовнішніх джерел фінансування; формування засад розвитку підприємства та основі акумулювання усіх видів інвестиційних ресурсів та підвищення рівня його інвестиційної привабливості.

- *центр виконання інвестиційного планування* забезпечує контроль за виконанням виробничої програми підприємства, оптимізацію обсягу та структури витрат на виробництво продукції (товарів, робіт, послуг), забезпечує ефективний процес організації праці на підприємстві та збільшення мотивації праці працівників підприємства.

Зважаючи на характер, і на масштаби відповідальності в табл. 1 наведено характеристику центрів відповідальності окремого виробничого підприємства та відповідальних осіб кожного центру.

Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різні підходи до їх оцінки [7,8]. Робота центрів відповідальності на підприємстві повинна оцінюватися, як якісними, так і кількісними показниками. При визначенні показників, які характеризуватимуть діяльність керівників центрів відповідальності, головним є дотримання наступних критеріїв роботи відповідних центрів відповідальності підприємства на ринку: взаємозв'язок з цілями компанії; відображення ключової діяльності керівництва; відображення результатів діяльності працівників; можливість використання для оцінки й заохочення працівників підприємства; об'єктивність і відносна простота розрахунків; послідовність і регулярність використання.

При цьому для оцінки діяльності центрів відповідальності підприємства недостатньо лише показників, які будуть міститися в планах. Плани будуть відображати тільки фінансові показники, виконання яких є об'єктом бухгалтерії і відповідної ланки управління. Тому потрібно ввести показники, виражені не в грошовій формі (не фінансові показники), а саме забезпечення якості продукції, що виробляється підприємством; виконання кількості замовлень та інше. Відповідно, досягання поставлених показників покладено не тільки на керівників центрів відповідальності, а й на працівників відповідних відділів та цехів.

В таблиці 2 приведено орієнтовний склад показників оцінювання діяльності центрів відповідальності виробничого підприємства.

На більшості вітчизняних підприємствах відсутня система управлінського обліку та відповідний відділ, який би відповідав за облік та контроль рівня прибутку і витрат у виробничо-господарській діяльності підприємства в цілому, і його окремих структурних підрозділів. Контроль та облік витрат покладено на такі функціональні підрозділи, як бухгалтерія, планово-економічний відділ та фінансовий відділ, які здійснюють традиційну функцію – ведення фінансового обліку та складання зовнішньої звітності [8]. Тому виникає необхідність створення окремих функціональних підрозділів управлінського обліку, головною метою яких були б організація обліку, контроль та оцінки витрат і прибутків у середині підприємства.

Формування відповідного відділу, на який буде покладено виконання функцій управлінського обліку, повинно починатися з розробки окремих принципів та методів діяльності, виконання яких буде покладено на працівників даного відділу управлінського обліку. Виходячи з організаційної структури підприємства та обсягів виробництва продукції, можна прийти до висновку, що функції обліку, контролю та оцінки прибутків і витрат на підприємстві можуть бути покладені як на одного працівника, так і на команду працівників. Функціональні обов'язки ведення управлінського обліку на підприємстві (з кількістю до 50 працівників) можуть будуть покладені на одного контролера з управлінського обліку.

У процесі планування діяльності підприємства контролер повинен надавати інформацію керівникам підприємства, яка використовується для прийняття управлінських рішень з питань про те, які товари продавати, в якому обсязі, на яких ринках і за якими цінами. Для складання планів доходів і витрат контролер надає короткотермінові плани. Він відповідає за результати минулого періоду, встановлює процедуру складання звітів і графіку роботи, координує розробку короткотермінових планів усіма підрозділами підприємства та стежить за тим, щоб ці плани були тісно взаємопов'язані. Потім контролер зводить плани у загальний фінансовий кошторис, який дає на затвердження вищому керівництву.

Плани і звіти про їх виконання, які складаються контролером, відіграють важливу роль у стимулюванні діяльності працівників підприємства. Плани повинні містити показники, які спонукатимуть керівників підрозділів будувати роботу так, щоб підприємство в цілому змогло досягти поставлених цілей. Контролер повинен надавати допомогу у визначенні потенційних управлінських проблем, які вимагають детального розгляду.

Звіт центрів відповідальності повинен містити показники, що контролюються керівником та працівниками відповідного центру відповідальності [7]. Щоб забезпечити цей принцип складання звіту, необхідно визначити, хто і де відповідає за окремі статті витрат та прибутку. Цей роз-

поділ повинен проводитися відповідно контролером та керівником даного центру за допомогою наступних рекомендацій:

- якщо певна особа має право замовляти й використовувати сировину, матеріали або послуги сторонніх підприємств, то вона повинна відповідати за величину цих витрат;

- якщо певна особа своїми діями може значною мірою вплинути на суму витрат, то вона може відповідати за ці витрати;

- навіть, якщо певна особа своїми діями не може значною мірою вплинути на суму витрат, на неї може бути покладена відповідальність за ті елементи витрат, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Звіт центрів відповідальності повинен складатися щомісячно і повинен містити порівняння фактичних і планових показників діяльності центрів відповідальності [2]. Відповідно, контролер з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат до запланованого. Після цього контролер з управлінського обліку повинен надати необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і навести необхідні корективи їх роботи.

Відповідно до організаційної структури управління та визначених центрів відповідальності, на підприємстві потрібно встановити наступну послідовність складання звітів про виконання:

- звіти другого рівня;

- звіти першого рівня;

- загальний звіт про витрати, прибуток та інвестиції по підприємству.

Звіти керівників цехів підприємств, про виконання короткотермінових планів, які надаються контролером з управлінського обліку, безпосередньо керівнику центру відповідальності. В свою чергу, майстер цеху повинен довести їх до працівників відповідного цеху. Даний звіт повинен містити показники плану відповідного центру відповідальності та фактично отримані витрати за звітний період. Звіт майстра цеху (а також і інших дільниць та відділень) повинен містити наступну інформацію: кількість використаної сировини та матеріалів; палива та енергії; пряма заробітна плата з нарахуваннями; непряма заробітна плата з нарахуваннями; послуги сторонніх підприємств; відсоток браку та інші контрольовані витрати.

Після складання відповідного звіту майстрів цехів, контролер з управлінського обліку аналізує його, вивчає відхилення від плану, визначає причини відхилень і вносить відповідні корективи в діяльність відповідного цеху. При цьому на момент отримання звіту вищим керівництвом, причинам, що призвели до відхилень, уже мають бути надані пояснення, чому ці причини не були або не можуть бути розв'язані.

Звітом першого рівня є складання звіту головним технологом про виконання короткострокових планів на виробництво продукції підприємства. Відповідно до наданого плану, головний технолог веде контроль за діяльністю усіх цехів, відділів та дільниць підприємства. Звіт головного

технолога базується на звітах другого рівня, що дає можливість оцінити ефективність та результативність виробництва на підприємстві. Звіт першого рівня містить порівняння фактичних результатів діяльності з запланованими. Відповідно до звіту головного технолога контролер з управлінського обліку дає оцінку виробничій діяльності підприємства за відповідний період (місяць, квартал, рік). Порівнює фактичні витрати на виробництво запланованого обсягу виробництва з запланованими витратами. Визначає причини відхилень, не визначає вплив відхилень на зміну запланованого прибутку від реалізації товарів (робіт, послуг).

Звітом першого рівня є складання звіту заступником директора (що відповідає за функціонування обслуговування виробництва) про виконання короткотермінових планів на ремонт, експлуатацію та використання основних фондів підприємства та оборотних засобів. Згідно з наданим планом, заступник директора веде контроль за діяльністю допоміжних центрів відповідальності підприємства, а саме майстерень транспортного відділу, складу.

Звіт заступника директора (що відповідає за функціонування обслуговування виробництва) містить інформацію про фактичні загальновиробничі витрати. Проводиться оцінка і порівняння фактичних і запланованих витрат. У звіті всі витрати доцільно обліковувати: на основні та накладні, що дає змогу керівництву центрів відповідальності фактично оцінити діяльність підприємства за рік у цілому та визначити вплив на виявлені зміни різноманітних чинників.

Звіти першого рівня після дослідження, обробки та надання відповідних коректив у діяльності контролером управлінського обліку входять до загального звіту про прибуток і витрати по підприємству та на основі нього керівник підприємства може визначити розмір отриманих власних інвестиційних ресурсів, включити (у разі необхідності) додаткові позикові та залучені інвестиційні ресурси, і на основі цього розробити детальні плани та програми розвитку підприємства.

Формування такої звітності дає змогу краще оцінити та порівняти діяльність усіх підрозділів підприємства та більш точно формувати програми по зниженню собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства, підвищення рівня його прибутковості, фінансової стійкості та є фундаментом для формування і реалізації засад для подальшого його розвитку.

## 5. Висновки

Впровадження центрів відповідальності і розподіл, у відповідності до них, структури підприємства, дасть змогу оцінювати та визначати резерви підвищення ефективності використання ресурсів на підприємстві, в тому числі й інвестиційних ресурсів, не в загальному обсязі на бухгалтерських рахунках та в бухгалтерській звітності, а безпосередньо на місцях їх виникнення чи управління. Це забезпечить підвищення контролю за діяльністю по центрам відповідальності та ефективності формування і використання ресурсів на

підприємстві. Менеджер будь-якого центра відповідальності для виконання своїх функцій, з визначеною періодичністю й у визначеному обсязі, складатиме звітність про діяльність довіреного йому центру відповідальності, що дасть можливість підприємству, на підставі цієї інформації, приймати відповідні управлінські рішення, які будуть обґрунтовані та зважені.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мельник Т. М. Теоретичні та практичні аспекти функціонування управлінського обліку в інвестиційних проектах. / Т. М. Мельник // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Вид-во ЛКА, 2009. – Вип. 30. – 214 с. – (Серія економічна).
2. Нехай В. А. Управлінський облік діяльності підприємств в умовах невизначеності, конфліктності та ризику. / В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – Серія "Економічні науки". Збірник. – Чернігів : ЧДТУ, 2010. – № 43. – 280 с.
3. Карпенко О. В. Облік, орієнтований на потреби забезпечення функціонування підприєм-

ства. / О. В. Карпенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 1(48). – 2010. – С. 73-78.

4. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.

5. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж Фостер., Ш Датар. – [10-е изд]. – [пер. с англ.]. – СПб. : Питер, 2005. – 249 с.

6. Голов С. Ф. Управлінський облік: навч. посіб. / С. Ф. Голов – К. : Лібра, 2008. – 704 с.

7. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник / П. Й. Атамас ; [2-ге вид.] – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

8. Ждан В. І. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посіб. / В. І. Ждан, Є. Б. Хаустова, І. В. Колос, О. С. Бондаренко – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 384 с.

9. Корецький М. Х. Управлінський облік: навчальний посібник / М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.

УДК: 657.631:338.432: (075.8)

Сметанко О. В.

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ

*Анотація.* Розкрито проблемні питання методики внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом. Виділені основні напрями та етапи внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом. Запропоновані напрями внутрішнього аудиту щодо оптимізації податкових платежів.

*Ключові слова:* розрахунки з бюджетом, аналіз розрахунків з бюджетом, внутрішній аудит, податкові платежі, аудиторські процедури, аудиторські докази.

Smetanko A.

## THE INTERNAL AUDITING OF SETTLEMENTS WITH THE BUDGET IN JOINT-STOCK COMPANIES OF UKRAINE

*Summary.* The problems of methods for internal auditing of settlements with the budget are revealed. The main trends and stages of internal auditing of settlements with the budget are specified. The principle directions of internal auditing for the optimization of tax payments are proposed.

*Keywords:* settlements with the budget the analysis of settlements with the budget, internal auditing, tax payments, auditing procedures, auditing evidence.

### 1. Вступ

Внутрішній аудит розрахунків з бюджетом є одним із складних і трудомістких ділянок перевірки. Це обумовлено тим, що в сучасних умовах

виникає необхідність у проведенні внутрішнього аудиту, який повинен бути спрямований не тільки на перевірку правильності нарахування та сплати обов'язкових податків і платежів, а також на опти-

мізацію оподаткування та податкове планування в акціонерному товаристві (АТ). Саме тому служба внутрішнього аудиту (СВА) повинна розробити комплексні заходи, які, з одного боку, спрямовані на діагностику системи бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом по обов'язкових податках та платежах, а з другого, повинні мати чіткі рекомендації щодо оптимізації податкових платежів. Наведені передумови свідчать про те, що внутрішній аудит розрахунків з бюджетом по обов'язковим податкам та платежам повинен бути спрямований як на зменшення бухгалтерських помилок, так і на оптимізацію податкових платежів з метою збільшення розміру прибутку. Слід зазначити, що збільшення прибутку можливе лише за умов довготермінового скорочення податків та платежів.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

В економічній літературі з питань організації та методики проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом розкриваються лише особливості проведення перевірок щодо правильності ведення бухгалтерського обліку, але не розкриваються особливості проведення комплексних перевірок, які повинні починатися з системи бухгалтерського обліку, а закінчуватися проведенням аналізу та розробкою рекомендацій щодо планування та оптимізації податкових платежів.

Загальні питання аудиту операцій з розрахунків із бюджетом по обов'язкових платежах та податках ґрунтовно висвітлені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. Проте серед науковців існують різні підходи щодо організації та методики проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом:

1. В. Б. Івашкевич досліджує питання, пов'язані з аудитом перевірки правильності нарахування та сплати податків, але не приділяє значної уваги особливостям використання аудиторських процедур та робочих документів, які доцільно застосувати у ході проведення перевірки [1, с. 144-155];

2. Б. Н. Соколов розкриває типову методику перевірки правильності нарахування та сплати податків з точки зору діяльності СВА. Але дана методика не враховує того, що внутрішній аудит спрямовано на розробку рекомендацій щодо підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку та оптимізації схем оподаткування підприємства [2, с.109-112];

3. В. А. Єрофеева [3] та Н. І. Гордієнко [4] досліджують питання з проведення зовнішнього аудиту розрахунків з бюджетом не окремо, а у розрізі облікових напрямів, що в свою чергу не дозволяє здійснити комплексну перевірку на підприємстві за обраним напрямом дослідження;

4. А. В. Євдокімова, І. Н. Пашкіна досліджують загальні питання з проведення внутрішнього аудиту операцій розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами. Данні автори приділяють особливу увагу питанням правильності відображення в обліку операцій з ПДВ, ЕСП та ПДФО, але не розкривають особливості формування внутрішніх аудиторських рекомендацій стосовно підвищення ефективності системи обліку за умов впро-

вадження засобів попередження та діагностики порушень в частині розрахунків з бюджетом [5, с. 162-166];

6. С. І. Жмінько, О. І. Швирина, М. Ф. Сафонова [6, с.164-170] розкривають загальну технологію внутрішнього аудиту розрахункових операцій, але не приділяють значної уваги питанням, пов'язаним з вибором найбільш ефективних напрямів, за допомогою яких можливо підвищити ефективність системи обліку розрахунків з бюджетом по податкам та платежам;

7. С. М. Бичкова та Т. Ю. Фоміна ґрунтовно розкривають етапи проведення зовнішнього аудиту розрахунків з бюджетом за окремими видами податків та платежів, але не приділяють значної уваги комплексній технології проведення аудиту за напрямом перевірки [7, с.99-141];

8. В. В. Пугачов досліджує питання, пов'язані з оцінкою (тестуванням) системи бухгалтерського обліку та операцій розрахунків з бюджетом під час проведення внутрішніх аудиторських перевірок [8, с.212-221];

9. В. В. Немченко та В. П. Хомутенко розкривають загальні питання методики проведення внутрішнього аудиту ефективності системи внутрішнього контролю та управління підприємством. Дані автори не виділяють в окремий напрям проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом по податкам та платежам [9];

10. Т. О. Меліхова [10;11] досліджує систему показників для оцінювання якості й ефективності зовнішнього аудиту податків, але не розкриває послідовність проведення аудиту з метою отримання аудиторських доказів.

Проведений аналіз літературних джерел показав, що всі дослідження зазначених авторів є надзвичайно актуальними і доповнюють один одного, але відсутність комплексного підходу з організації та методики проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом по обов'язкових платежах та податках, а також оптимізації податкових платежів потребує подальшого вивчення і обґрунтування виділених питань.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є розробка і обґрунтування загальної технології проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом.

## 4. Виклад основного матеріалу

Внутрішній аудит розрахунків з бюджетом спрямовано на вирішення завдань, пов'язаних з: правильністю відображення в обліку нарахування та сплати податків до бюджету; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій у бухгалтерському обліку; перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах, формах фінансової та податкової звітності; визначенням бази оподаткування і перевіркою правильності її формування за видами податків; перевіркою правильності застосування норм відрахувань відповідно до Податкового кодексу України [13] і чинного законодавства; правильністю визначення сум податків; правильністю відображення сум в облікових регістрах і в податковій звітності; перевіркою своє-



часності перерахування нарахованих сум; вивченням причин порушень і сплати штрафних санкцій за невчасність розрахунків та неправильне визначення бази оподаткування; розробкою рекомендацій та засобів діагностики, спрямованих на попередження можливих порушень у сфері оподаткування та ін.

Для вирішення поставлених завдань внутрішнім аудиторам необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки операцій розрахунків з бюджетом по обов'язковим податкам та платежам. Технологія проведення внутрішнього аудиту повинна складатися з визначення видів податків, бази та ставок оподаткування, інформацій-

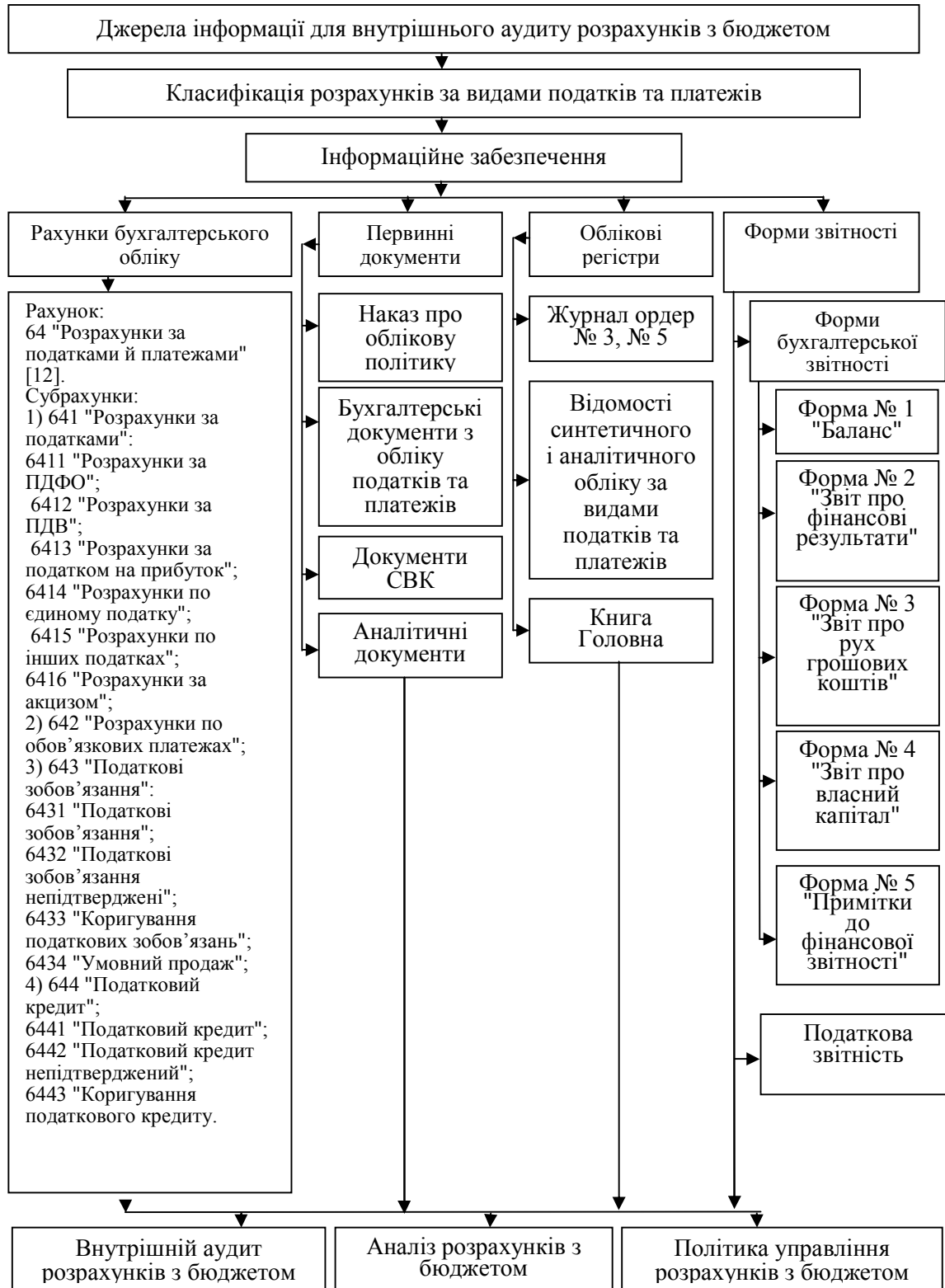


Рис.1. Інформаційна база внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом

ного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням внутрішнього аудиту, а також виділенням основних етапів та напрямів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього аудиту (рис. 1).

З рисунку 1 видно, що основним інформаційним джерелом внутрішнього аудиту є первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності.

1. Наказ про облікову політику підприємства регламентує: види економічної діяльності; податкове призначення активів та витрат; порядок сплати податків та платежів по відособлених підрозділах; метод визначення (оцінки) прибутків і витрат; порядок нарахування амортизації; методи оцінки активів і пасивів організації; формування резервів сумнівних боргів; формування страхових та інших резервів передбачених чинним законодавством; особливості формування регістрів податкового обліку і первинних облікових документів.

Для того, щоб переконатися в тому, що бухгалтерія АТ дотримується затвердженої її керівництвом облікової політики, необхідно проводити детальну перевірку того, як система бухгалтерського обліку здійснює внутрішній контроль за процесом нарахування і своєчасною сплатою податків та платежів, використовуючи прийоми перерахунку, зустрічної перевірки, дослідження (трасування), юридичної перевірки і складання альтернативних розрахунків по рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" в розрізі відповідних субрахунків.

2. Документи бухгалтерського обліку:

2.1. Первинні документи, серед котрих слід виділити податкову накладну, фіскальні чеки, транспортні документи; акти виконаних робіт, реєстр виданих та отриманих податкових накладних, платіжні документи та ін., які надають внутрішньому аудиту інформацію стосовно достовірності операцій пов'язаних з виникненням, нарахуванням та сплатою обов'язкових податків та платежів до бюджету.

2.2. Облікові регістри застосовуються внутрішнім аудитором для отримання узагальнюючої інформації з обліку розрахунків з бюджетом по обов'язковим податкам та платежам. Облікові регістри дозволяють перевіряти рух та характер операцій за рахунком 64 "Розрахунки за податками й платежами" та окремо за видами податків у розрізі відповідних субрахунків з метою впевненості у достовірності інформації, яка знайшла відображення в фінансовій звітності підприємства.

2.3. Форми фінансової та податкової звітності необхідні внутрішньому аудиту для отримання інформації про наявність заборгованості перед бюджетом, а також існуючої дебіторської заборгованості бюджету за окремими видами податків та платежів з метою підтвердження достовірності інформації, проведення аналізу, прийняття рішень та надання відповідних рекомендацій.

Отже, усі бухгалтерські документи є відправною точкою для проведення внутрішнього аудиту та аналізу розрахунків з бюджетом по обов'язковим

податкам та платежам з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

3. Документи служби внутрішнього контролю (СВК), надані службою внутрішнього контролю: підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та даних форм податкової і фінансової звітності щодо розрахунків з бюджетом. До даних документів належать: підтвердження СВК існуючих методів оцінки активів; підтвердження СВК у правильності визначення амортизації ОЗ; підтвердження СВК достовірності фінансової та податкової звітності та ін.

Документи, які надані службою внутрішнього контролю, додають внутрішньому аудиту впевненості у тому, що проведені у цих документах розрахунки та аналіз свідчать про достовірність даних бухгалтерської служби щодо розрахунків з бюджетом і можуть бути використані для прийняття рішень та надання відповідних рекомендацій.

4. Аналітичні документи дають змогу оцінити динаміку та стан розрахунків з бюджетом по обов'язковим податкам та платежам на підприємстві з метою проведення комплексного аналізу розрахунків з бюджетом. До даних документів належать: висновок аналітичного відділу щодо складу, динаміки та структури податків та платежів; висновок аналітичного відділу щодо своєчасності сплати податків та платежів до бюджету; висновок аналітичного відділу щодо наявності дебіторської та кредиторської заборгованості за окремими видами податків та платежів та ін.;

5. Документи, які надані відділом управлінського обліку дозволяють зафіксувати прийняті рішення щодо оптимізації податкових платежів до бюджету та надають змогу у майбутньому зіставляти, вивчати попередній досвід з прийняття рішень. До цих документів належить план заходів щодо податкового планування та оптимізації податкових платежів у довгостроковій перспективі.

Для того, щоб ефективно провести перевірку та сформувавши рекомендації внутрішньому аудиту необхідно мати весь можливий перелік інформації щодо існуючих на підприємстві податків та платежів. При цьому, чим більшим буде обсяг цієї інформації та особливо висновків або довідок різноманітних відділів, тим більш обґрунтованими, виваженими та доцільними будуть внутрішні аудиторські висновки та рекомендації.

Слід зазначити, що перевірка розглянутих документів дозволить внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій з обліку розрахунків з бюджетом та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів внутрішнього аудиту:

- інвентаризація використовується для підтвердження фактичної наявності дебіторської та кредиторської заборгованості по податках і платежам. У ході перевірки аудитори можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

- перерахунок даних для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків розрахунків з бюджетом з даними, які знайшли відображе-

ння в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

- підтвердження використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірка дотримання правил обліку окремих операцій з нарахування та сплати податків застосовується при контролі за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з обліку податків та платежів;

- усне опитування використовується в ході отримання відповідей на запитання аудитора для попередньої оцінки стану обліку розрахунків з бюджетом за окремими видами обов'язкових податків та платежів;

- перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правил складання та достовірності первинних документів, облікових регістрів та форм звітності з обліку податків та платежів;

- дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених у первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій звітності. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків у регістрах синтетичного й аналітичного обліку;

- аналітичні процедури застосовуються при зіставленні окремих видів податків та платежів у різні періоди.

Ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення перевірки. Слід зазначити, що методика перевірки розробляється на стадії планування та спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності системи бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві.

Методика внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом залежить від специфіки діяльності АТ та спрямована на:

- 1) уточнення стратегічних цілей АТ;
- 2) визначення короткотермінових і довготермінових цілей з метою оптимізації оподаткування підприємства;
- 3) аналіз і оцінку існуючої системи оподаткування;
- 4) аналіз ключових елементів системи управління;
- 5) оцінку стану синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з бюджетом по обов'язковим податкам та платежам;
- 6) контроль за дотриманням нормативно-правових актів України, які визначають базу оподаткування та порядок нарахування податків;
- 7) визначення напрямів вдосконалення системи розрахунків з бюджетом у бухгалтерському та податковому обліку;
- 8) оцінку ефективності внутрішнього контролю операцій розрахунків з бюджетом;
- 9) проведення аналізу розрахунків з бюджетом;
- 10) розробку рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку та мінімізацію порушень у сфері оподаткування;

11) визначення основних напрямів оптимізації податкових платежів та ін.

Слід зазначити, що внутрішній аудит розрахунків з бюджетом повинен розглядати питання, пов'язані з особливостями оподаткування суб'єкта господарської діяльності і не повинен обмежуватися наведеними вище напрямками перевірок.

З метою підвищення ефективності проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом в АТ пропонується проведення перевірок за такими етапами:

1. Попередня оцінка умов проведення внутрішнього аудиту. На даному етапі розробляється стратегія роботи СВА в частині проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом за окремими видами податків та платежів в АТ;

2. Розробка плану і робочих документів внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом. На даному етапі визначається: послідовність і систематичність проведення внутрішнього аудиту; види аудиторських процедур; способи проведення перевірок та ін.;

3. Отримання аудиторських доказів. На даному етапі визначається і систематизується інформаційна база та джерела отримання аудиторських доказів. Цей етап є ключовим і основним джерелом інформації для проведення аналізу та аудиторських розрахунків, які безпосередньо впливають на аудиторські рекомендації в частині попередження помилок та оптимізації податкових платежів.

Тут необхідно ретельно проводити внутрішній аудит розрахунків з бюджетом за такими напрямками:

1) перевірка дотримання чинного законодавства з питань бухгалтерського та податкового обліку. На даному етапі СВА необхідно мати чітко виділені базові напрями перевірки, серед яких слід виділити такі: аналіз діючих на підприємстві схем оподаткування та видів обов'язкових податків і платежів; особливості нарахування та сплати податків до бюджету та ін.;

2) встановлення обґрунтованості застосування бази ставок оподаткування і джерел здійснення платежів. На даному етапі внутрішньому аудиторю необхідно дослідити документи, які дають право на звільнення від сплати податків та платежів або право застосування пільг за окремими видами податків і упевнитися в правомірності їх застосування;

3) перевірка правильності нарахування податків та платежів. Цей етап внутрішнього аудиту слід проводити за допомогою наступних процедур: перевірка повноти нарахування і своєчасності сплати податків та платежів; правильність розрахунку окремих видів податків та платежів; вибіркового перерахунку раніше нарахованих податків та ін. При використанні на практиці виділених процедур аудитор повинен знати особливості діючих схем та баз оподаткування;

4) перевірка на типові помилки і порушення в обліку розрахунків з бюджетом. Тут внутрішньому аудиторю необхідно розробити класифікатор порушень з метою виділення найбільш проблемних ділянок обліку з точки зору порушень чинного

законодавства. Слід зазначити, що внутрішньому аудиту необхідно дослідити та виявити можливі логічні помилки під час нарахування податків і наявності коригувань для цілей оподаткування;

5) дослідження правильності відображення операцій, пов'язаних з нарахуванням податків в первинних документах, облікових регістрах і бухгалтерській (фінансовою) звітності. На цьому етапі внутрішньому аудиту необхідно з'ясувати правильність заповнення податкових декларацій та здійснити їх зіставлення з даними бухгалтерського обліку й актами звіряння розрахунків з податковими органами;

6) проведення аналізу розрахунків з бюджетом по податкам та платежам за наступними напрямками: аналіз динаміки розрахунків з бюджетом; аналіз своєчасності сплати до бюджету; аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості по податкам, платежам та ін.;

7) розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку та політики управління розрахунків з бюджетом.

Розробка СВА рекомендацій у частині оптимізації оподаткування АТ має бути спрямована на: оптимізацію облікової політики (способів ведення бухгалтерського і податкового обліку); встановлення можливих пільг відповідно до податкового законодавства; розробку програми аналізу системи оподаткування; мінімізацію фінансових втрат, пов'язаних із сплатою штрафів і пені в результаті облікових помилок та неправильного застосування норм чинного законодавства; виключення випадків податкових переплат та недоїмок; планування бюджету і фінансових потоків, спрямоване на максимальне пом'якшення фіскальних витрат; виявлення резервів щодо зниження податкового тягаря; розрахунок варіантів сум податків за результатами загальної діяльності по відношенню до конкретної угоди або проекту залежно від різних правових форм її реалізації; збільшення реальних можливостей для подальшого розвитку організації і підвищення ефективності її роботи.

Використання виділених напрямів у податковому плануванні повинне ґрунтуватися на системному підході. Цей підхід виражається в обліку взаємозв'язаної системи податків і зборів, які сплачуються організацією та впливають на її фінансові показники.

## 5. Висновки

Запропоновані у статті рекомендації дозволять за рахунок виділених напрямів проведення аудиту своєчасно виявити та попередити порушення в системі розрахунків з бюджетом, внести необхідні зміни в облікову політику акціонерного товариства, а також дозволять оптимізувати фінансову ситуацію в організації та досягти максимуму чистого прибутку при мінімумі сплачуваних податків і зборів.

Виділені етапи проведення внутрішнього аудиту розрахунків з бюджетом, а також аудиторські процедури, які будуть застосовуватися у ході перевірки, повинні затверджуватися на стадії плану-

вання та регламентуватися внутрішніми стандартами (положеннями) аудиту в АТ.

Внутрішній аудит розрахунків з бюджетом повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу, застосування моделей і методів з метою розробки рекомендацій щодо оптимізації роботи облікового апарату та схем оподаткування за окремими видами податків та платежів.

Вищевикладене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її практична значущість, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті. Саме тому питання, які розглянуті автором потребують подальшого вивчення в частині розробки стандартів та методичних рекомендацій щодо проведення комплексних заходів із підвищення ефективності перевірок розрахунків з бюджетом за окремими податками та платежами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Івашкевич В. Б. Практический аудит: учеб. пособие / В. Б. Івашкевич – М. : Магистр, 2010. – 286 с.
2. Соколов Б. Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б. Н. Соколов – М. : Издательский Дом "Бухгалтерский учет", 2010. – 272 с.
3. Ерофеева В. А. Аудит: учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2011. – 638 с.
4. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Харків : ХНАМГ, 2007. – 293 с.
5. Евдокимова А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: практическое пособие / А. В. Евдокимова, И. Н. Пашкина. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°", 2009. – 208 с.
6. Жминько С. И. Внутренний аудит / С. И. Жминько, О. И. Швырёва, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 316, [2] с.
7. Бычкова С. М. Практический аудит / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина; [под ред. С. М. Бычковой] – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Эксмо, 2009. – 176 с.
8. Пугачёв В. В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник / В. В. Пугачёв. – М. : Дело и Сервис, 2010. – 224 с.
9. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту. підручник / В. В. Немченко, В. В. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; [під ред. В. В. Немченко]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
10. Меліхова Т. О. Оцінка якості та ефективності аудиту податків / Т. О. Меліхова, С. Я. Салига // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 1. – С. 34-38.
11. Меліхова Т. О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків / Т. О. Меліхова // Держава та регіони.

Серія "Економіка та підприємництво". – 2010. – № 2. – С. 131-135.

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. (із змінами і

доповненнями) // Офіційний вісник України: Зб. актів законодавства / М-во юстиції України. – К. : 1999. – № 52. – ст. 2606. – С.67-166.

13. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г № 2755-VI // Всеукраинская профессиональная бухгалтерская газета "Все о бухгалтерском учете". – 2011. – № 1-3 (1758-1760) – 354 с.

УДК: 657 (075)

Сорокіна О. С.

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЕФІРООЛІЙНОЇ ГАЛУЗІ

*Анотація.* У статті розглянуто сутність управлінського обліку запасів.. Запропоновані аналітичні рахунки для обліку запасів і виробничих витрат на ефіроолійних підприємствах Криму.

*Ключові слова:* виробничі запаси, управлінський облік, витрати, ефіроолійні підприємства.

Sorokina O.

## MANAGEMENT ACCOUNTING IN STOCKS PRODUCTION OF ENTERPRISES VOLATILE OIL

*Summary.* The nature of managerial accounting resources is considered in the article. The analytical accounts for accounting resources and production costs at the Crimea' essential-oil enterprises, the author has proposed.

*Keywords:* production resources, managerial accounting, costs, essential-oil enterprises.

### 1. Вступ

Запровадження управлінського обліку на будь-якому підприємстві сприяє ефективному управлінню ним, дає можливість контролювати витрачання усіх видів ресурсів і підвищувати ефективність їх використання. Одним із видів ресурсів підприємства є предмети праці, а саме: матеріали, сировина, паливо, комплектуючі та ін. На ефіроолійних підприємствах запаси займають значну частку в структурі оборотного капіталу. В зв'язку з цим виникає гостра необхідність управління ними.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Загальними питаннями управлінського обліку переймалась велика кількість вчених, серед яких варто виділити наступних: С. Ф. Голов [1], В. В. Сопко [2], В. С. Лень [3], П. Й. Атамас [4], О. В. Лишиленко [5], П. В. Іванюта, З. М. Левченко [6] та ін. [7].

У своїх працях кожен з авторів, розглядаючи управлінський облік у цілому, приділяє увагу управлінню запасами підприємства. Так, С. Ф. Голов розглядає модель економічного розміру замовлення, метод класифікації запасів за категоріями А, В, С, модель планування потреб у матеріалах (ПММ) [1, с.241-254].

В.В. Сопко наголошує на розробленні робочого плану рахунків в управлінні матеріальними

запасами предметів праці. Автор також розглядає оцінку запасів, наводить модель управління виробничими запасами підприємств, методику оцінювання вибуття запасів, особливості обліку тари і тарних матеріалів та вторинних матеріалів і сировини [2, с.164-195].

В. С. Лень розглядає моделі оптимальної партії поставки, моделі ABC та XYZ, модель ПМП, модель "точно в час", управління собівартістю на основі рішень з управління запасами [3, с. 226-241].

П. Й. Атамас виділяє наступні процедури і технічні прийоми з управління запасами: 1) бюджетування потреби в запасах; 2) контроль за рівнем запасів відповідно до бюджетів та нормативами; 3) контроль повторних замовлень сировини (товару); 4) управління запасами за категоріями (за методом "ABC"); 5) модель економічного розміру замовлення; 6) систему планування потреби в матеріалах; 7) оперативне управління запасами за принципом "якраз вчасно" [4, с. 193-196].

О.В. Лишиленко не виділяє в своєму навчальному посібнику окремо розділ "управління запасами", але розглядає матеріальні витрати, оцінку виробничих запасів при вибутті, розкриває облік витрат виробничих запасів з наведенням їх документального оформлення, облік відходів вироб-

ництва, облік витрат МШП, облік транспортно-заготівельних витрат, відображення витрат запасів на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням 8 класу рахунків і без, облік витрат енергії, тепла та води, облік інших матеріальних витрат [5, с. 45-65].

Автори П. В. Іванюта, З. М. Левченко розглядають управлінський облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських підприємств, але щодо запасів основну увагу вони приділяють тільки документуванню руху запасів, їх оцінці при вибутті [6, с. 166-175].

Огляд економічної літератури показав, що в основному при розгляді питання управління запасами автори зосереджують свою увагу на зменшенні витрат щодо придбання і зберігання запасів [1;3;4]. Деякі автори розглядають документальне оформлення руху запасів, методи їх вибуття [2;5;6]. При цьому зовсім незначна увага приділяється аналітичному обліку запасів. Так, серед зазначених авторів тільки В. В. Сопко акцентує свою увагу на створенні робочого плану рахунків щодо запасів.

Всі зазначені автори розглядають витрати підприємства, в тому числі матеріальні, які тісно пов'язані із запасами. Більшість наведених авторів зазначають, що кожна галузь має свої особливості організації і ведення управлінського обліку, але мало хто з них виділяє ці особливості. В економічній літературі не розкрито управлінський облік в такій галузі як ефіроолійна, яка є розвинутою у Автономній Республіці Крим.

### **3. Мета статті і постановка завдання**

Метою даної статті є розгляд сутності управлінського обліку запасів, розроблення методики управлінського обліку запасів на ефіроолійних підприємствах і виробничих витрат, пов'язаних з ними.

Для досягнення цієї мети необхідно: розглянути сутність управлінського обліку, визначити його об'єкти на підприємстві, визначити мету управління запасами, вивчити методику обліку матеріальних витрат і застосувати її до ефіроолійної галузі.

### **4. Виклад основного матеріалу**

Перед тим, як перейти до особливостей управлінського обліку запасів, необхідно визначити його зміст.

В науковій праці С. Ф. Голова наведено наступне визначення управлінського обліку: "Управлінський облік (*Managerial Accounting*) – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів" [1, с. 16].

За визначенням В. В. Сопко "внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це продовження, точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо" [2, с. 361].

Лишиленко під внутрішньогосподарським (управлінським) обліком розуміє систему збирання

і оброблення інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [5, с. 8].

На основі вищевикладеного робимо висновок, що управлінський облік – це процес формування інформації для надання можливості управлінському персоналу приймати виважені управлінські рішення щодо використання ресурсів підприємства і ефективності його діяльності.

Як і кожна наука, управлінський облік має свої об'єкти і предмет. До об'єктів управлінського обліку О. В. Лишиленко відносить виробничі ресурси підприємства, які розподіляє на засоби праці, предмети праці і трудові ресурси, та господарські процеси і їх результати.

Атамас П. Й. вважає об'єктами управлінського обліку витрати, доходи та фінансові результати роботи підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями і т. ін.) [4, с. 5]. Проте автор зазначає, що "у кожній галузі народного господарства є специфічні особливості організації виробничого процесу, а отже, і складу та структури виробничих витрат. Але, незважаючи на галузеві особливості, завжди у процесі виробництва беруть участь засоби праці, предмети праці та робоча сила, а у деяких галузях – природні ресурси (земля, сонячна енергія тощо). Використання цих елементів виробництва зумовлює витрати підприємств у процесі їх господарської діяльності" [4, с. 34].

Звідси бачимо, що запаси підприємства є одним із об'єктів управлінського обліку. Основною метою управління запасами С. Ф. Голова вважає своєчасні поставки запасів і мінімізацію витрат, пов'язаних із замовленням і зберіганням їх [1, с. 241].

Лень В. С. вказує, що "мета управління запасами – забезпечити в потрібний момент потрібну кількість матеріалів для виробництва запланованої продукції" [3, с.226].

П. Й. Атамас, розглядаючи управління запасами, зазначає: "управління запасами полягає в тому, щоб зменшити запаси до розумного мінімуму, який забезпечує безперервність процесу виробництва або торгівлі" [4, с. 193].

Мета управління запасами – створення такої кількості запасів, яка б забезпечувала безперервність роботи підприємства і зниження витрат на їх придбання та зберігання до мінімуму.

Метою управлінського обліку є формування інформаційного забезпечення для ефективного управління підприємством [7, с.19]. Одним із завдань управлінського обліку автори вважають розроблення системи оцінювання, порівняння, аналізу і контролю витрат і результатів за напрямками діяльності підприємства, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності [7, с.19].

Для ефективного управління запасами необхідно створити на підприємстві таку систему обліку, яка б відповідала вимогам контролю за усіма стадіями руху виробничих запасів. Серед таких стадій на ефіроолійних підприємствах варто виділити наступні: надходження виробничих запасів на

підприємство, вибуття виробничих запасів у поле, вибуття виробничих запасів у виробництво, надходження запасів з поля, вибуття запасів на сторону. Тому об'єктами управлінського обліку на ефіроолійних підприємствах повинні стати напрямки вибуття запасів.

Матеріальні витрати, пов'язані з використанням запасів, відображаються на рахунку 23 "Виробництво". На думку О. В. Лишиленко, аналітичний облік за рахунком 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих підприємствах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [5, с. 177].

Н. М. Грабова в своїй праці зазначає: "Сільське господарство складається з ряду галузей (рослинництва, тваринництва, переробних виробництв та ін.), які виробляють різноманітну продукцію і продукцію власної переробки. Тому бухгалтерський облік повинен бути побудований таким чином, щоб затрати обліковувалися за галузями господарства, а всередині них – за культурами, за групами культур, видами (групами) тварин, промисловими та іншими виробництвами" [8, с. 171].

Авторами посібника "Управлінський облік" [7] запропонована наступна принципова схема кодування рахунків управлінського обліку:

У – клас рахунка;

У – кодове позначення синтетичного рахунка (рахунка першого порядку);

УУ – кодове позначення субрахунку;

УУУ – кодове позначення рахунка аналітичного обліку [7, с.28].

Так, на ефіроолійних підприємствах рахунок 23 "Виробництво" можна розподілити на такі субрахунки:

231 "Рослинництво"

232 "Тваринництво"

233 "Ефіроолійне виробництво"

234 "Парфумерно-косметичне виробництво"

235 "Допоміжні виробництва".

Запасами, які вибувають зі складів для потреб рослинництва на ефіроолійних підприємствах є: насіння ефіроолійних культур, саджанці, засоби захисту сільськогосподарських культур, мінеральні добрива і т. ін. Для контролю за правильністю вибуття запасів ефіроолійне підприємство може відкрити до субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення", субрахунки четвертого порядку 2081 "Насіння ефіроолійних культур", 2082 "Саджанці ефіроолійних культур", 2083 "Отрутохімікати" і т. ін. Для більш точного обліку насіння різних культур можна відкрити субрахунки: 20811 "Насіння шавлії", "Насіння коріандру" тощо. До субрахунку 2082 "Саджанці ефіроолійних культур" можна відкрити субрахунки 20821 "Саджанці шавлії", 20822 "Саджанці троянди".

Витрати рослинництва доцільно відображати на окремому рахунку, оскільки при отриманні врожаю від рослинництва частина його є насінням, частина – саджанцями для майбутніх рослин, а частина – ефіроолійною сировиною для отримання

ефірної олії, яку не доцільно окремо оприбутковувати в бухгалтерському обліку через втрату нею своїх якісних характеристик внаслідок довготривалого зберігання (така сировина перероблюється впродовж 2-3 днів).

Варто зазначити, що до рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" ефіроолійні підприємства можуть відкривати субрахунки не тільки в розрізі елементів (насіння, саджанці, пагіння), але і по видах рослин, які воно вирощує. Наприклад, при отриманні продукції від урожаю лаванди до рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" можна відкрити субрахунки 271 "Лаванда пагіння", 272 "Лаванда саджанці", 273 "Лаванда сировина для виробництва олії".

Отримана в рослинництві ефіроолійна сировина є основним компонентом при виготовленні ефірної олії. Проте, переробка різної сировини відбувається за різною технологією і потребує різних допоміжних матеріалів. Практика показує, що на ефіроолійних підприємствах Криму не завжди створюється калькуляція ефіроолійної сировини. Такий стан справ не є правильним, бо керівництво підприємства в такому випадку не має можливості визначити рентабельність тієї чи іншої ефірної олії, не має можливості правильно формувати продажну ціну на неї. Як правило, основна частина ефіроолійної сировини йде на експорт за міжнародними ринковими цінами, невелика частина йде на продаж на внутрішньому ринку і на виготовлення парфумерно-косметичної продукції.

Для накопичення інформації про витрати на виготовлення того чи іншого виду ефірної олії доцільно відображати ефіроолійне виробництво по видах ефірної олії, а саме: 2331 "Олія шавлії", 2332 "Олія лаванди", 2333 "Трояндова олія", 2334 "Олія коріандру" тощо.

Окрім власне ефіроолійної сировини, при виробництві ефірної олії використовуються також такі матеріали, як вода, розчинник, активне вугілля, кухонна сіль, тара і пакувальні матеріали.

Отримана готова ефірна олія є елементом сировини і матеріалів при виготовленні парфумерно-косметичної продукції. Окрім ефірної олії, до складу запасів, що включаються до калькуляції собівартості парфумерно-косметичної продукції входять: різні хімічні речовини і розчини, дистильована вода, значну частку займає тара (упаковка) і т. ін.

Окрім прямих затрат, ефіроолійні підприємства здійснюють загальновиробничі затрати, пов'язані з допоміжними виробництвами.

При вирощуванні трав-ефіроносів використовується різноманітна техніка: трактори, лавандозбиральні машини, комбайни, вантажні автомобілі. Для правильного віднесення витрат на вирощування тих чи інших видів ефіроолійних рослин на підприємствах варто окремо виділяти затрати автотранспорту і тракторного парку.

Для переробки ефіроолійної сировини в Криму, як правило, використовується обладнання часів Радянського союзу, яке є електроприводним. Тому на ефіроолійних підприємствах окремо варто виділити витрати електроенергії.

Оскільки сільськогосподарські підприємства мають на теперішній час дуже погану матеріально-технічну базу, окремим субрахунком витрат на них доцільно виділяти витрати будівельного цеху.

Таким чином, для допоміжних виробництв ефіроолійних підприємств можна ввести субрахунки другого порядку:

- 235001 – автотранспорт;
- 235002 – тракторний парк;
- 235003 – електроцех;
- 235004 – будівельний цех і т.д.

#### 5. Висновки

Застосування зазначених субрахунків на підприємствах ефіроолійної галузі буде сприяти своєчасному отриманню керівництвом підприємств інформації про здійсненні в господарстві витрати і допоможе приймати раціональні рішення з управління запасами і витратами підприємств.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов – [3-тє вид]. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.

2. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В. В. Сопко – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

3. Лень В. С. Управлінський облік: навч. посіб. / В. С. Лень ; [2-ге вид., випр.]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317с. – (Вища освіта ХХІ століття).

4. Атамас П. Й. Управлінський облік : Навчальний посібник / П. Й. Атамас – [2-ге вид.] – К. : Центр учбової літератури, 2009 – 440 с.

5. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посіб. / О. В. Лишиленко – Вид-во "Центр навчальної літератури", 2006. – 254 с.

6. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посіб. / П. В. Іванюта, З. М. Шевченко – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.

7. Партин Г. О. Управлінський облік: навч. метод. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, А. І. Ясінська – К. : Знання, 2006. – 235 с.

8. Грабова Н. М. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: навч. – метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Н. М. Грабова . – К. : КНЕУ, 2003. – 203 с.

УДК: 336.764.2

Супрович Г.О.

## ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ ДЕРИВАТИВІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Анотація.* У статті розглянуто та проаналізовано існуючі підходи до визнання фінансових деривативів. Відсутність чітких критеріїв визнання похідних фінансових інструментів призводить до недостовірності їх відображення в обліку, гальмує їх розвиток та економіки країни загалом. Внесено пропозиції щодо трактування фінансових деривативів та правового врегулювання їх визнання.

*Ключові слова:* фінансові деривативи, фінансові інструменти.

Suprovych G.

## DISPLAY PROBLEMS FINANCIAL DERIVATIVES ON ACCOUNTS

*Annotation.* The existing approaches to acceptance of the financial derivatives are considered and analysed in the article. Lack of clear criteria of acceptance of financial derivatives result in inaccurate accounting of financial derivatives, hinders their development and the development of the whole country's economy. The proposals as to the determination and legal regulation of acceptance of the financial derivatives are made.

*Keywords:* financial derivatives, financial instruments.

### 1. Вступ

Фінансові деривативи як один із нових інструментів фінансового ринку довели свою необхідність, корисність та значущість в умовах сучасного економічного розвитку.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають варіативність підходів щодо

відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з фінансовими деривативами.

Альтернативність облікових підходів спонукає до розкриття підприємством в обліковій політиці застосовуваних ним методів та процедур обліку.



Згідно з М(С)БО 1 "Подання фінансових звітів" підприємству потрібно чітко і стисло сформулювати та розкрити всі суттєві положення облікової політики, враховуючи прийняті ним принципи обліку та методи їх застосування щодо суттєвих операцій та обставин [1].

В обліковій політиці підприємства має бути розкрита така суттєва інформація щодо фінансових деривативів:

- критерії визнання фінансових деривативів і порядок обліку на відповідних рахунках;
- критерії віднесення операцій з фінансовими деривативами до хеджування чи до інших операцій;
- методи оцінки та переоцінки фінансових деривативів;
- обґрунтування визнання доходів і витрат за операціями з похідними фінансовими інструментами;
- критерії припинення визнання похідних фінансових інструментів.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Для обліковця першочоговим є питання стосовно визнання фінансових деривативів та віднесення їх до балансових або позабалансових статей. Аналіз досліджень, публікацій та нормативно-правових документів показує, що навколо цього питання існує багато різних, часто взаємо протилежних думок.

Низка вітчизняних науковців займалася вивченням похідних фінансових інструментів та таким важливим їх аспектом, як обліковий. Вагомий внесок в вивчення зазначеної проблеми внесли С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. Вони глибоко та всебічно дослідили питання облікової політики підприємства, розробили суттєві положення визнання та обліку похідних фінансових інструментів [2].

Заслугове на увагу монографія Л. О. Припустки "Фінансові деривативи: аналітичні та облікові аспекти фінансових деривативів для банківських установ. З точки зору бухгалтерського обліку на момент укладання строкової угоди не відбувається реальних змін вимог чи зобов'язань підприємства, проте такі зміни відбудуться у майбутньому. Це

обумовлює ту обставину, що деривативи повинні розглядатися як позабалансові інструменти і відповідно обліковуватися на позабалансових рахунках до дати їх виконання [3].

Такої ж позиції дотримується К. В. Романчук, і доводить необхідність відображення на позабалансових рахунках прав і зобов'язань, які виникають в момент укладення господарських договорів, але в даний момент не виконуються. На думку автора це дасть можливість підвищити ефективність контролю за виконанням таких договорів [4].

Існують й альтернативні думки з приводу запропонованого підходу до визнання фінансових деривативів. Зокрема В. С. Здерник у своєму дисертаційному дослідженні доводить, що, враховуючи вимоги вітчизняного П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" та М(С)БО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання", М(С)БО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка", необґрунтованим є відображення господарських операцій з похідними фінансовими інструментами на поза балансі [5]. На думку автора зобов'язання за фінансовими деривативами не є умовними, оскільки у строкових контрактах прописані як терміни здійснення платежів, так і сума. Строкові контракти визнаються консенсуальними договорами, а тому виступати в якості умовних прав або зобов'язань не можуть, у зв'язку з чим облік на позабалансових рахунках суперечить їх економічному змісту.

Наведені підходи до визнання деривативів і способів їх первісного відображення в обліку містять певні суперечності, неоднозначності, об'єктивною причиною яких є недосконале тлумачення цього питання у вітчизняному законодавстві.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою цієї публікації є розробка теоретико-методологічних засад удосконалення бухгалтерського обліку операцій з фінансовими деривативами.

## 4. Виклад основного матеріалу

Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій позабалансовий рахунок 03 "Контрактні зобов'язання" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зо-

Таблиця 1

**Порядок визнання фінансових інструментів у вітчизняному законодавстві**

| Фінансовий інструмент                  | Умова визнання  |
|--|---|
| Безумовні права, вимоги і зобов'язання | Визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту підприємство має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти. |
| Форвардний контракт                    | Визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту.   |
| Опціон                                 | Визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.   |

## Трактування поняття "дериватив" у вітчизняному законодавстві

| Найменування терміна | Нормативний документ  | Визначення   |
|----------------------|---|--|
| Дериватив            | Про оподаткування прибутку підприємств // Закон України № 335/94-ВР від 28.12.94 [8].                 | стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому |
|                      | Про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів // Положення від 19.04. 1999 р. № 632 Київ [9]. | стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати базовий актив на визначених ним умовах у майбутньому   |

бов'язань за укладеними контрактами, а також контролю за їх виконанням. Зокрема на цьому рахунку ведеться облік за фінансовими деривативами (форвардними, ф'ючерсними контрактами та опціонами) [6].

У пункті 10 П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" зазначається, що фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо підприємство є стороною-укладачем угоди щодо фінансового інструмента. Однак самого лише підписання контракту недостатньо, потрібно мати право на отримання грошових коштів або взяти на себе зобов'язання їх сплатити. Таким чином, момент визнання зобов'язань в бухгалтерському обліку та громадянському праві не співпадає [7].

Аналізуючи зміст П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" далі, стверджуємо, що первісне визнання фінансових деривативів, зокрема форвардного контракту та опціону, на Баланс відбувається у разі укладення контракту між покупцем і продавцем, що суперечить інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 1).

коштів та базового активу відповідно. Це ж саме стосується і зобов'язань.

Проте, на момент підписання деривативного контракту не відбувається фактичних змін у балансових статтях контрагентів, але, оскільки такі угоди є законодавчо закріплені, це означає, що зміни у балансових статтях виникнуть у майбутньому, на момент вступу договору в силу (оплатити чи поставити).

Л. О. Примостка зазначає, що похідні фінансові інструменти є домовленостями про передачу ризику без передачі базового активу, що лежить в основі контракту [3]. Тому необхідно розрізняти фактичні активи і фактичні пасиви та операції, пов'язані з появою вимог чи зобов'язань, що очікуються в майбутньому.

Тобто ми можемо говорити про виникнення умовного права або зобов'язання під час укладення угоди. Фактичне (безумовне) право або зобов'язання виникає лише на дату виконання контракту.

Таблиця 3

## Зміни щодо порядку визнання деривативів

| Фінансовий інструмент | Умова визнання  |
|-----------------------|---|
| Форвардний контракт   | Визнається фінансовим активом або фінансовими зобов'язаннями на дату виникнення фактичного зобов'язання щодо придбання або продажу контракту. |
| Ф'ючерсний контракт   | Визнається фінансовим активом або фінансовими зобов'язаннями на дату виникнення фактичного зобов'язання щодо придбання або продажу контракту. |
| Опціон                | Визнається фінансовим активом або фінансовими зобов'язаннями на дату виникнення фактичного зобов'язання щодо придбання або продажу контракту. |
| Своп                  | Визнається фінансовим активом або фінансовими зобов'язаннями на дату виникнення фактичного зобов'язання щодо придбання або продажу контракту. |

На нашу думку, така суперечність зумовлена насамперед не зовсім коректним визначенням терміну "дериватив" у вітчизняній нормативно-правовій базі (табл. 2).

Дійсно, у випадку проведення операції з фінансовим деривативом і у продавця, так і у покупця одночасно виникає право на отримання

Отже, на момент підписання деривативної угоди повинні бути визнані саме забалансові контрактні зобов'язання.

## 5. Висновки

З огляду на наведені суперечності, які спричиняє неоднозначне трактування терміну «дериватив», пропонується застосовувати таке визна-

чення: дериватив – це інструмент фінансового ринку, вартість якого походить від вартості базового активу, покладеного в його основу, і за допомогою якого здійснюються операції обміну, купівлі, продажу, емісії цього активу з обов'язковою фіксацією всіх умов проведення операції у майбутньому з метою хеджування фінансових ризиків або отримання доходу від різниці в цінах.

Щодо П(С)БО 13 "Фінансові інструменти", то пропонуємо внести зміни стосовно порядку визнання деривативів. Також пропонуємо доповнити перелік похідних інструментів такими міжнародновизнаними їх видами, як ф'ючерс та своп (табл. 3).

Питання визнання фінансових деривативів є одним з найбільш актуальних і проблемних і у вітчизняній, і в міжнародній теорії та практиці бухгалтерського обліку.

Проведений нами аналіз нормативної бази та наукової літератури дає можливість стверджувати, що існують різні підходи щодо розуміння, тлумачення, визнання, оцінки та обліку фінансових деривативів.

Правове регулювання господарських операцій, пов'язаних із застосуванням фінансових деривативів, які використовує вітчизняний бізнес, потребує вдосконалення та адаптації до міжнародних стандартів.

Визначення чітких критеріїв визнання та оцінки похідних фінансових інструментів надасть змогу більш варіативно та достовірно відображати їх в бухгалтерському обліку, оскільки їх відсутність гальмує розвиток фінансових деривативів та економіки країни загалом.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 1 "Подання фінансових звітів" Inter-

national Accounting Standard (IAS) 1 "Presentation of Financial Statements"

2. Голов С. Ф. Фінансовий облік: підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко – К. : Лібра, 2005. – 976 с.

3. Примостка Л. О. Фінансові деривативи: аналітичні та облікові аспекти: монографія / Л. О. Примостка. – К. : КНЕУ, 2001. – 263 с.

4. Романчук К. В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірних процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): дис. канд. екон. наук / К. В. Романчук. – Ж., 2005. – 241 с.

5. Здерник В. С. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами: автореф. дис. на здоб. наук. ступення канд. екон. наук / В. С. Здерник. – Ж., 2010. – 20 с.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 №559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журн.: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1050-01>

8. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України ( в редакції закону України №283/97-ВР від 22.05.97) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журн.: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

9. Положення про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів: Постанова Кабінету міністрів України № 632 від 19.05.1999 [Електронний ресурс]. - Режим доступу до журн.: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНЦЕПЦІЇ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПОСЛУГ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В БАНКУ

*Анотація.* Дослідженню теоретичні аспекти контролю якості внутрішньобанківського аудиту. Автори вивчили системи контролю якості на аудиторських фірмах та запропонували Концепцію контролю якості послуг внутрішнього аудиту в банку.

*Ключові слова:* контроль якості аудиту, внутрішньобанківський аудит.

Usach B., Markevych M.

## THEORETICAL BASIS OF THE CONCEPT OF QUALITY ASSURANCE OF INTERNAL AUDITING IN THE BANK

*Summary.* Article describes the theoretical aspects of the bank's internal auditing quality control. The authors studied the system of the quality control in audit firms and proposed concept of quality assurance of internal auditing in the bank.

*Keywords:* auditing quality control, bank's internal auditing.

### 1. Вступ

Сьогодні банківський сектор України функціонує в умовах виходу з кризи. Наслідки фінансово-економічної нестабільності не були б такими болісними для вітчизняних банків, якщо була б налагоджена ефективна системи внутрішнього контролю, в якій чільне місце належить внутрішньобанківському аудиту. Сьогодні стає зрозумілим, що недостатньо високий рівень якості перевірок, які здійснював персонал служби внутрішнього аудиту банку, призвели до того, що не було виявлено серйозних недоліків та прорахунків усієї системи внутрішнього контролю.

Кризові явища, які спостерігаються в банківському секторі, спонукають задуматися над тим як удосконалити підходи до побудови системи контролю за якістю роботи внутрішніх аудиторів банку. Сьогодні потрібна є наукова дискусія щодо організаційних та методичних питань забезпечення ефективно діючого внутрішнього механізму спостереження за діяльністю банку. Тому, без сумніву, подальше дослідження теоретичних та практичних аспектів контролю якості послуг внутрішньобанківського аудиту все ще залишається актуальним.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

У наукових колах вже обговорювалися питання контролю якості аудиторських послуг. Однак здебільшого, вони стосуються аудиторських фірм та аудиторів фізичних осіб-підприємців. В Україні все ще недостатньо дослідженими залишаються аспекти внутрішнього контролю якості роботи аудиторів, які працюють як штатні одиниці компаній, основним видом діяльності яких не є нада-

ння аудиторських послуг. На особливу увагу заслуговують подальші дослідження, спрямовані на те, щоб забезпечити належний рівень якості послуг внутрішнього аудиту банків.

А. Аренс та Дж. Лоббек зазначають, що «контроль якості – це процедури, що використовуються аудиторською фірмою і допомагають їй дотримуватися даних стандартів (маються на увазі загальноприйняті стандарти аудиту (GAAS) – Усач Б. Ф., Маркевич М. А.) під час кожного аудиту» [1, с. 31]. Ми поділяємо думку, однак хотіли б зробити одне зауваження. З сучасних позицій науки про аудит контроль якості варто розглядати не лише як процедури (тобто певні заходи та дії), а як їх поєднання з політикою (тобто певними принципами, методами та правилами), яку розробляє та впроваджує керівництво аудиторських фірм. На практиці політика та процедури контролю якості виконання аудиторських завдань повинні підпорядковуватись одній меті – забезпечити розумну впевненість в тому, що аудиторські перевірки ведуться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Однак, як слушно зауважують А. Аренс та Дж. Лоббек, «система контролю якості може забезпечити лиш деяку впевненість, але не гарантію», що стандартів дотримуються [1, с. 31].

Бичкова С. М. та Ітигілова О. Ю. зробили свій внесок в розвиток науки про аудит. Для нас цікавим є описаний ними російський досвід побудови системи оцінки та методики контролю якості аудиту, зокрема внутрішнього контролю якості [2, с. 49 - 70].

Важливо, що питання якості аудиторських послуг ставиться на міжнародному рівні. Так, сьо-

годні діє Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» (далі – МСКЯ 1). Як зазначено в МСКЯ 1, система контролю якості складається з політики та процедур, необхідних для впровадження та моніторингу відповідності цим заходам. Кожна аудиторська фірма чи аудитор, що працює як фізична особа – підприємець, самостійно розробляє політику та процедури контролю якості, керуючись такими факторами, як розмір та операційні характеристики фірми, та тим, чи входить вона до групи аудиторських компаній [3, с. 164].

В Україні також вживають заходів, щоб забезпечити надання аудиторських послуг належного якісного рівня. Аудиторська палата України (далі – АПУ) своїм Рішенням № 182/3 від 27 вересня 2007 року затвердила Концептуальну основу аудиторської діяльності в Україні (далі – Концептуальна основа) [4]. У цьому важливому документі зазначено, що контроль якості послуг, які надають аудитор, визнано в нашій державі ключовим напрямом контролю якості аудиторської діяльності. З цією метою АПУ затвердила Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторями системи контролю якості аудиторських послуг» (далі – Положення) [5]. Цей документ встановлює для аудиторських фірм та аудиторів, які працюють як фізичні особи-підприємці, єдині організаційні вимоги та рекомендації для ефективного провадження системи контролю якості. Варто зазначити, що Положення розроблено на основі МСКЯ 1.

Заслужують на увагу праці вітчизняних практиків з питань якості аудиту. Так, О. Миронова підготувала книгу детальних коментарів, що стосуються організації системи внутрішнього контролю якості аудиторськими фірмами та аудиторями-суб'єктами аудиторської діяльності. Погоджуємося з її думкою про те, що «необхідність створення системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг не залежить:

- ні від статусу суб'єкта аудиторської діяльності (аудиторська фірма – юридична особа чи аудитор – приватний підприємець);
- ні від характеристик суб'єкта аудиторської діяльності (велика фірма чи маленька за чисельністю, яка величина отриманих доходів і т.д.);
- ні від організаційної структури (є в наявності чи ні структурні підрозділи);
- ні від видів наданих послуг» [6, с. 49].

Додамо, що, на нашу думку окрім вищенаведених факторів, на потреби моніторингу якісного рівня роботи аудиторів не впливає те, в межах однієї системи чи поза нею перебувають суб'єкт та об'єкт аудиторської діяльності. Інакше кажучи, якщо банк чи будь-яка інша компанія мають в своїй організаційній структурі спеціально створені відділи внутрішнього аудиту (суб'єкт та об'єкт перебувають в межах однієї системи), то для побудови системи контролю якості їх роботи можна засто-

совувати постулати, зазначені в Концептуальній основі, Положенні та МСКЯ 1.

Як видно з наведеного нами аналізу стандартів, нормативних актів та публікацій науковців та практиків, достатньо уваги приділено побудові системи контролю якості. Проте все ще потрібні є подальші дослідження підходів до того, як забезпечити належний рівень якості роботи служби внутрішнього аудиту в банку.

### **3. Мета статті і постановка завдання**

Дослідження теоретичних аспектів системи контролю якості послуг внутрішньобанківського аудиту та надання обґрунтованих рекомендацій щодо необхідності її упровадження в банках.

### **4. Виклад основного матеріалу**

Насамперед потрібно визначити поняття «якість». Зважаючи на те, що а ні законодавчо-нормативна база України, ані розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту не містять визначення якості внутрішнього аудиту, то звернемося до тлумачення поняття «якість», яке надала світова Федерація національних органів із стандартизації ISO.

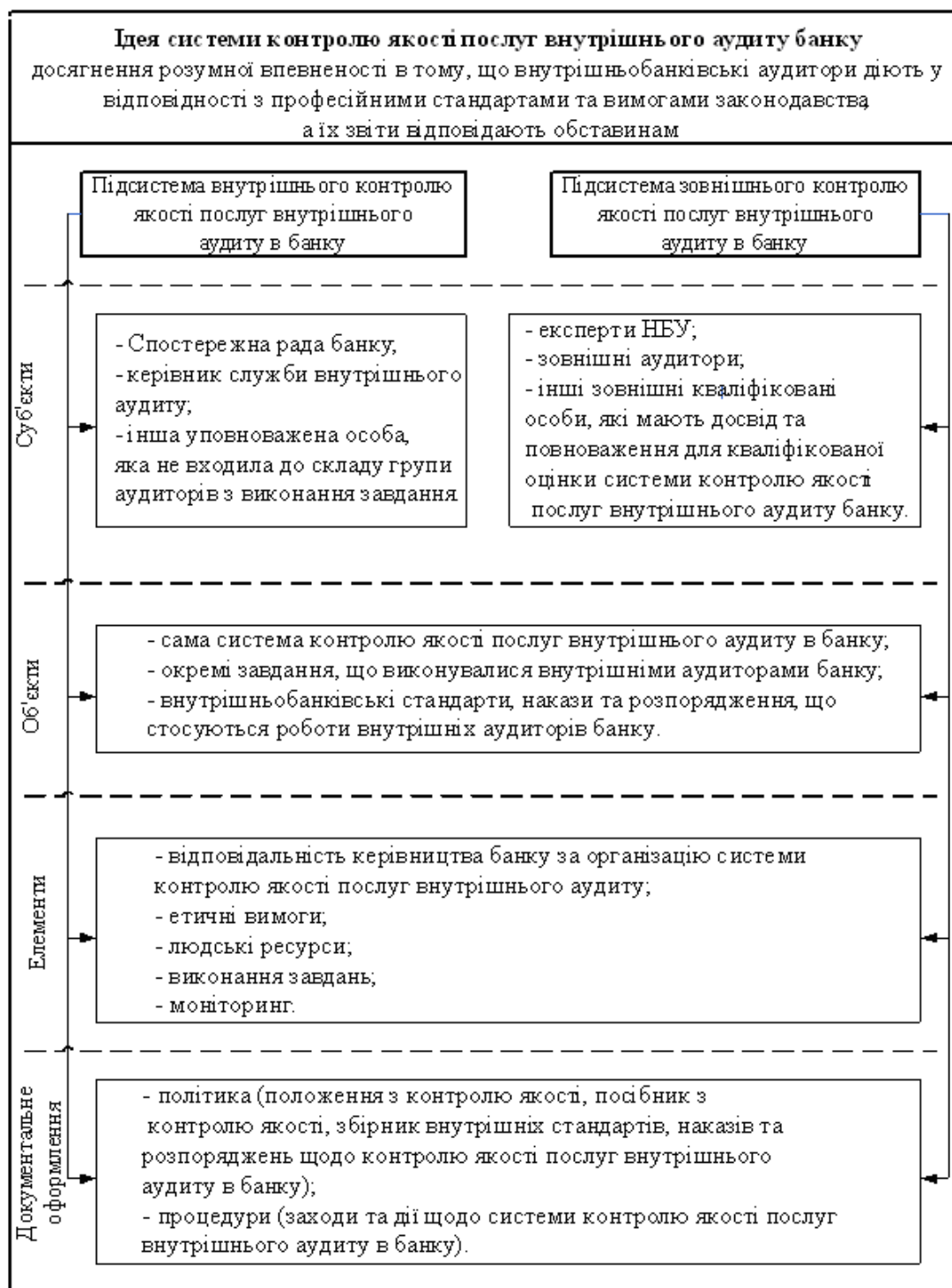
Щоб забезпечити єдине його розуміння усіма, хто застосовує вимоги стандартів серії ISO 9001, у ДСТУ ISO 9001:2001 сформульовано чітке його визначення: «якість – це ступінь, до якого сукупність власних характеристик задовольняє вимоги» [7].

Поняття «якість» можна вживати з такими прикметниками як «погана», «добра», «відмінна». Окрім того, у вищезазначеному стандарті акцентується, що у наведеному визначенні якості є саме власні характеристики, які, на відміну від присвоєних, у чомусь є постійними характеристиками.

Поняття «якість аудиту» є багатаспектним та суб'єктивним. Чіткого та загальновизнаного поняття «якість аудиту» сьогодні немає, однак певні смислові пояснення вже дали вітчизняні та зарубіжні науковці й практики.

Погоджуємося з твердженням О. Миронової про те, що якісна аудиторська послуга – це «професійна послуга, що надана аудитором та відповідає умовам та вимогам нормативних документів, стандартів, договорів, контрактів, запитів споживачів» [6, с. 16]. У Положенні стверджується про те, що якісною визнається така аудиторська послуга, яка надається аудиторськими фірмами чи аудиторями, що займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці, з дотриманням професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів [5].

На наш погляд, дуже важливо, що у вищенаведеному твердженні вказано, що невід'ємною характеристикою якісної послуги, яку надає аудитор є здатність задовольнити потреби замовників. Адже у Міжнародному стандарті аудиту 220 «Контроль якості аудиторської роботи» та у МСКЯ 1, на основі яких розроблено Положення, такий важливий нюанс пропущено.



**Рис. 1. Концепція побудови системи контролю якості послуг внутрішнього аудиту в банку**

Рівень довіри до професійної думки внутрішньобанківського аудитора залежить від того, якою мірою задоволено потреби Спостережної ради банку як замовника послуг. Саме тому якість роботи служби внутрішнього аудиту банку можна розуміти як ступінь довіри до аудиторського висновку щодо окремих аудиторських завдань. Зрозуміло, що думка внутрішнього аудитора є суб'єктивною. Проте її підґрунтям повинні бути чіткі аргументи, виявлені в процесі здійснення аудиту. Одним із способів, що допомагає отримати такі докази, є забезпечення розумної впевненості в тому, що внутрішньобанківські аудитори дотримуються у

своїй діяльності вимог чинного законодавства, стандартів та внутрішніх розпоряджень в банку. А таку впевненість може надати розроблена та проваджена в практику система контролю якості послуг внутрішнього аудиту в банку.

Зважаючи на те, що досі Національний банк України не затвердив документа, який би регламентував організаційні та методичні аспекти контролю якості роботи служби внутрішнього аудиту в банку, ми пропонуємо взяти за основу такого документа розроблену нами Концепцію побудови системи контролю якості послуг внутрішньобанківського аудиту (рис. 1). Вона базується

на ідеї забезпечення впевненості в тому, що персонал служби внутрішнього аудиту банку працює в умовах повного дотримання законодавства, вимог професійних стандартів та етики.

Контроль за якістю роботи внутрішнього аудиту банку може здійснюватися, як власними силами, так і зовнішніми експертами. Тому цілком логічним видається існування внутрішньої та зовнішньої підсистем контролю якості послуг внутрішнього аудиту, а також внутрішніх та зовнішніх суб'єктів, що здійснюють такий контроль. Однак об'єкти, елементи та документальне оформлення, на які спрямовуються контрольні дії суб'єктів, є спільними для обох підсистем.

У запропонованій нами Концепції побудови системи контролю якості послуг внутрішнього аудиту в банку елементи цієї системи та їхнє документальне оформлення розроблені на основі МСКЯ 1 та Положення. Для кожного елемента (див рис.1.) банк повинен розробити та упровадити політику та процедури. Однак варто зауважити, що у запропонованій нами Концепції побудови системи контролю якості послуг внутрішнього аудиту в банку відсутній такий елемент, як «прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань». Адже він регламентує перевірку ділових та етичних якостей замовника аудиту та передбачає можливість відмови від виконання завдання. Специфікою діяльності внутрішніх аудиторів банку є те, що вони є штатними працівниками банку і виконують завдання на вимогу Спостережної ради. Тому вважаємо недоцільним існування такого елемента в запропонованій Концепції побудови системи контролю якості послуг внутрішнього аудиту в банку.

## 5. Висновки

Контроль якості роботи служби внутрішнього аудиту банку є затребуваним у сучасних умовах ведення банківського бізнесу. Звичайно, за-

пропонована нами Концепція не вирішує усіх проблемних питань у цій сфері. Тому в науковців та практиків банківської справи й аудиторської діяльності залишається можливість для подальших досліджень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; [пер с англ.; гл. редактор сериї проф. Соколов Я. В.] – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.: ил.
2. Бычкова С. М. Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. – М.: Эксмо, 2008. – 208 с.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2004 року: [пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик] – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – 1028с.
4. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні: затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/3: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.
5. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: затверджене рішенням Аудиторської палати України від 29 липня 2007 року № 182/4: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
6. Миронова О. Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості / О. Миронова. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
7. Системи управління якістю: основні положення та словник ДСТУ ISO 9000-2001: – К.: Держспоживстандарт України, 2001: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.guds.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=53745&cat\\_id=53688](http://www.guds.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=53745&cat_id=53688).

## АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

***Анотація.** Облік і контроль забезпечення виконання зобов'язань, належне документальне оформлення та звітність – ключові фактори успіху та стабільного розвитку інвестиційних проектів, кредитування суб'єктів господарювання. Налаштована система обліку і контролю забезпечення виконання зобов'язань є гарантією стабільного розвитку бізнес-структур та держави загалом. Саме тому якісний ефективний контроль держави в цій сфері є однією із базових засад економічної безпеки.*

***Ключові слова:** види зобов'язань, облікові дані, норми бухгалтерського обліку.*

Fendyk V.

## ANALYTICAL RESEARCH OF ACCOUNTING PROBLEMS AND THE ENSURING THE PERFORMANCE

***Summary.** The account and checking the ensuring the performance of the obligations, behooving documentary registration and reporting - a key success factor and stable development investment project, credit accommodation subjects of economic activity. The Behooving system of the account and checking the ensuring the performance of the obligations warranty stable development business- structures and state as a whole. Exactly on this qualitative efficient checking state there is one of the base duck blinds in this sphere to economic safety.*

***Keywords:** types of the obligations , accounting information, accounting law.*

### 1. Вступ

Об'єктом цієї роботи виступає система обліку та контролю забезпечень непередбачених та позадоговірних зобов'язань у суб'єктів господарювання, їх роль у процесі здійснення господарської діяльності.

У статті використовувалися методи систематичного підходу, системного аналізу, узагальнення та синтезу.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вивчали механізм функціонування і вдосконалення засад здійснення забезпечень непередбачених та позадоговірних зобов'язань такі вчені, як: Демінг У. Едвард [1], К. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [4], О. Г. Білорус [3], О. В. Соловійова [5].

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є розробити та подати книгу обліку забезпечень непередбачених та позадоговірних зобов'язань, удосконалити державний контроль за фінансовими потоками суб'єктів господарювання. Своім завданням автор ставить за основу гармонізувати роботу контролюючих органів відповідно до потреб сучасності.

### 4. Виклад основного матеріалу

Держава як втілення форми організації суспільства виконує покладені на неї функції. Для їх якісного та ефективного виконання державі

необхідний чітко структурно організований контроль за суспільними відносинами у всіх його сферах, при цьому не обмежений. Контроль суспільних відносин держава здійснює через їх документальне оформлення та відповідну систему обліку. У зв'язку із ускладненням суспільних відносин відбувається ускладнення господарського процесу, системи обліку та контролю за ним. Підприємство, вступаючи в економічні відносини, здійснюючи господарську діяльність, набуває різних видів зобов'язань. Через динамічний розвиток господарських відносин право не встигає повністю всебічно та об'єктивно врегульовувати відносини, пов'язані із виробництвом, обміном, розподілом та споживанням матеріальних благ. Важливу роль починають відігравати новітні фактори економічного розвитку через зростання їх питомої ваги в загальній системі факторів. Це вимагає побудови новітніх форм обліку, методів економічного та юридичного контролю за господарськими процесами та явищами.

Управляти бізнесом на ринку, що розвивається, легко, так як і вірити, що економічні умови будуть поліпшуватися [1, с. 16]. Для якісного ресурсного забезпечення сталого розвитку економіки першочерговим постає вирішення питання обліку забезпечень непередбачених та позадоговірних зобов'язань, облікових форм, методів обліку цього



явища, правового регулювання. Діяльність суб'єкта господарювання пов'язана із залученням звідусіль коштів у будь-якій формі. При цьому господарська діяльність пов'язана з різного виду ризиками. Частково вони знаходять своє відображення у непередбачених та позадоговірних (деліктних) зобов'язаннях. Підприємство для відшкодування збитків створює страховий резерв, резервний капітал. При цьому у більшості випадків за відсутності страхового резерву до суб'єкта господарювання штрафні санкції не застосовуються.

Останнім часом широкого розповсюдження набуло страхування цивільної відповідальності. Страхування автотранспортних засобів стало загальнообов'язковим. Але страхування від непередбачених і позадоговірних зобов'язань не набуло широкого розповсюдження і як послуга страховими компаніями майже не надається. Це обумовлено тим, що через неможливість достовірного визначення втрат, або завданої шкоди від непередбачуваних та позадоговірних зобов'язань страхування їх економічно ризиковане та не вигідне.

Позадоговірні зобов'язання суб'єкта господарювання поділяються на ті, виникнення яких залежить від волі суб'єкта господарювання чи його учасників, і ті, які не залежать від них. Для реалізації позадоговірних зобов'язань, які залежать від волі суб'єкта господарювання чи його учасників, суб'єктом господарювання створюється відповідний фонд. Порядок його створення може бути передбачено нормативно-правовим актом компетентного державного органу коли суб'єкт господарювання – бюджетна установа чи організація, або наказом про облікову політику чи просто наказом, якщо суб'єкт господарювання здійснює свою господарську діяльність на основі комерційного розрахунку.

До позадоговірних зобов'язань, які залежать від волі суб'єкта господарювання належать: публічна обіцянка винагороди без оголошення конкурсу, публічна обіцянка винагороди за результатами конкурсу та інші [2]. Позадоговірні зобов'язання, непередбачені зобов'язання суб'єкта господарювання, який є бюджетною установою, організацією, відшкодовуються за рахунок Державного бюджету України, резервного фонду Кабінету Міністрів України та іншими способами відповідно до чинного законодавства. Потрібно звернути увагу на чинну нормативну базу, на існуючий порядок створення державних резервних і цільових фондів. Переважно порядок створення і використання державних цільових і резервних фондів регулюються наперед законами. Законодавча база регулювання державних фондів в Україні потребує новітнього оформлення до потреб ринкових господарських відносин, що склалися в суспільстві. У фондах має бути достатня кількість грошової маси, щоб забезпечити виконання такого зобов'язання. Виконання зобов'язання забезпечується і товарно-матеріальними цінностями.

Товарно-матеріальне, а тим більше золоте забезпечення грошової маси тепер повністю відсутнє [3, с. 150].

Наявність та стан непередбачених та позадоговірних зобов'язань значною мірою впливають на економічний стан і потенційну здатність до динамічного економічного розвитку суб'єкта господарювання. Позадоговірні зобов'язання, непередбачені зобов'язання суб'єкта господарювання, який діє на основі господарського розрахунку, відшкодовуються за рахунок його власних коштів. При цьому законодавством не передбачено ні порядку створення, ні обліку таких ресурсів. Неможливість погашення боргу за зобов'язаннями може призвести підприємство до банкрутства. Кредитування для покриття збитків від господарської діяльності заборонене. При цьому системи надання безпроцентних позичок для продовження діяльності суб'єкта господарювання немає. У такому разі підприємство може розраховувати лише на себе – на свій резервний і страховий фонд.

І хоча звітність не відображає повної картини істинного стану справ, вона є найкращою з усіх можливих спроб бухгалтера досягти цього [4, с. 23]. Для того, щоб правильно відображалася вся інформація про зобов'язальні відносини суб'єкта господарювання, потрібна така система облікової звітності, яка б повністю відображала всю базу даних про зобов'язання та їх забезпечення. Для цього має оперативно працювати інформаційний відділ бухгалтерського обліку.

Крім подання інформації про поточні і не поточні зобов'язання необхідно виокремлювати інформацію про різноманітні види зобов'язань, що різняться за своєю суттю [5]. У зв'язку з цим автор статті пропонує створити компетентний державний орган фінансового контролю виконань зобов'язань суб'єктів господарювання. До компетенції цього органу входить і контроль за виконанням позадоговірних, непередбачених зобов'язань. Такий орган повинен входити до структури органів Міністерства фінансів України. Дані, які відображають наявність і стан забезпечень виконань позадоговірних і непередбачених зобов'язань повинні міститись у систематичній фінансовій бухгалтерській звітності. Зразок звіту про наявність/відсутність непередбачених і позадоговірних зобов'язань і їх забезпечень у ресурсах суб'єкта підприємницької діяльності наведений у табл. 1.

У звіті про наявність/відсутність непередбачених, позадоговірних зобов'язань і їх забезпечень у ресурсах підприємницької діяльності повинні зазначатися такі відомості:

1. Назва документу – звіт про наявність/відсутність непередбачених, позадоговірних зобов'язань і їх забезпечень у ресурсах підприємства.

2. Ідентифікаційні дані на суб'єкта господарювання у полях відповідних реквізитів: назва юридичної особи, прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, ідентифікаційний код, код ЄДРПОУ, величина активів балансу суб'єкта підприємницької діяльності.

Графа 1 "Номер по порядку" – записується порядковий номер запису до звіту суб'єкта, щодо

якого виникло непередбачене, позадоговірне зобов'язання, повернення якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за відповідним зобов'язанням.

Графа 2 "Потерпіла сторона, код ЄДРПОУ" – записуються ідентифікаційні дані про сторону, щодо якої виникло непередбачене, позадоговірне зобов'язання, повернення якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за відповідним зобов'язанням – код ЄДРПОУ або ідентифікаційний код.

Графа 3 "Вид непередбаченого, позадоговірного зобов'язання" – відображається відповідно вид непередбаченого, позадоговірного зобов'язання за класифікацією відповідно до чинного законодавства, повернення якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за даним зобов'язанням.

Графа 4 "Сума відшкодування непередбаченого, позадоговірного зобов'язання" – вказується первісна сума збитків, завданих непередбаченим, позадоговірним зобов'язанням, відшкодування якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за зобов'язанням.

Графа 5 "Залишок заборгованості за непередбаченим, позадоговірним зобов'язанням" – наводиться величина залишку заборгованості за непередбаченим, позадоговірним зобов'язанням, повернення якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за зобов'язанням. Така сума розраховується як різниця між величиною

первісної суми заборгованості за позадоговірним, непередбаченим зобов'язанням (Графа 4) та величиною погашеної заборгованості за непередбаченим, позадоговірним зобов'язанням, повернення якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за зобов'язанням. Паралельно з поверненням заборгованості за непередбаченими позадоговірним зобов'язанням сума обов'язкового забезпечення зменшується пропорційно зменшенню такої заборгованості.

Графа 6 "Дата виникнення непередбаченого, позадоговірного зобов'язання", графа 7 "Дата погашення непередбаченого, позадоговірного зобов'язання" – відповідно відображаються дати виникнення та погашення непередбаченого, позадоговірного зобов'язання, повернення якого підлягає забезпеченню до моменту повного розрахунку за зобов'язанням.

Така звітність повинна здаватися щоквартально та в кінці року. Передбачити такі зобов'язання фактично не можливо, то і в обліку вони мають відображатися за фактом виникнення, так само як і інші господарські процеси у господарській діяльності. Оскільки зобов'язання непередбачені та позадоговірні, то і в разі їх виникнення має бути механізм оперативного створення фонду коштів для покриття збитків. Фонд має створюватися за рахунок власних коштів суб'єкта господарювання прискореними методами та з належним правовим регулюванням цієї процедури. Автор пропонує на законодавчому рівні надати можли-

Таблиця 1

### Звіт

#### про наявність/відсутність непередбачених і позадоговірних зобов'язань і їх забезпечень у ресурсах суб'єкта підприємницької діяльності

(назва юридичної особи, чи прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності)

(Ідентифікаційний код, код ЄДРПОУ)

(величина активів балансу, тис. грн.)

| № п/п | Потерпіла сторона, код ЄДРПОУ | Вид непередбаченого, позадоговірного зобов'язання | Сума відшкодування непередбаченого, позадоговірного зобов'язання | Залишок заборгованості за непередбаченим, позадоговірним зобов'язанням | Дата виникнення непередбаченого, позадоговірного зобов'язання | Дата погашення непередбаченого, позадоговірного зобов'язання |
|-------|-------------------------------|---|--|--|---|--|
| Гр.1  | Гр.2                          | Гр.3  | Гр.4   | Гр.5   | Гр.6  | Гр.7   |
| ...   | ...                           | ...   | ...  | ...  | ...   | ...  |
|       | Разом                         |   |  |  |   |  |

Дата складання \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер:

\_\_\_\_\_  
(підпис)  
М.П.

\_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я по батькові)

Керівник

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я по батькові)

вість суб'єктам господарювання списувати борги своїх партнерів у разі неповернення боргу, якщо є рішення суду за позовом про визнання факту неможливості повернення коштів у зв'язку із причинами, які не залежать від волі жодних із сторін даних відносин, і на основі позитивного рішення суду в такій справі уповноваженій стороні дозволити списувати заборгованість боржника, відшкодовуючи збитки безпосередньо за рахунок чистого прибутку в повному обсязі до закінчення загального строку позовної давності. Боржнику у разі фактичної фінансової спроможності оплати забезпечення за рахунок чистого прибутку, або вартості наявних активів, доходів від реалізації робіт, товарів та послуг дозволити таку оплату в повному обсязі без жодних обмежень. У бухгалтерському обліку України для обліку витрат, обумовлених надзвичайними подіями, передбачений активний рахунок витрат 99 "Надзвичайні витрати", на яких ведеться облік витрат від стихійного лиха та втрати від техногенних катастроф і аварій, інші надзвичайні витрати за відповідними субрахунками [6]. У цивільному праві та регулятивних договірних відносинах це так звані форсмажорні обставини. При цьому в жодних нормативно-правових актах, до яких є вільний доступ, не регламентується детально питання методології обліку непередбачених та позадоговірних зобов'язань та їх забезпечень в процесі господарської діяльності. Для вирішення цього питання автор статті пропонує ввести в систему рахунків бухгалтерського обліку два рахунки: активний рахунок "Непередбачені та позадоговірні зобов'язання підприємства" та пасивний рахунок "Непередбачені та позадоговірні зобов'язання перед підприємством". Ведення обліку за такими рахунками за таких параметрів дозволить залишити без особливих змін інші облікові процедури. Обсяг інформації, що буде накопичуватися за такими рахунками за своєю природою не буде комерційною таємницею, оскільки наявність вільного доступу до такої інформації зовнішніх і внутрішніх користувачів такої звітності позитивно впливатиме на характер прийнятих ними рішень та зростання довіри до підприємства. Цей позитивний процес буде мати результатом зростання кредитування та інвестування коштів в підприємства та державу загалом.

Діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з ризиком невиконання зобов'язання за договором, який навіть за прогнозованої ситуації важко передбачити. Для забезпечення виконання зобов'язань передбачені різні заходи, спрямовані на стимулювання виконання зобов'язань та компенсацію економічних втрат в разі невиконання зобо-

в'язань, неналежного виконання чи неможливості їх виконання у встановлений строк. Це тягне за собою застосування штрафних санкцій різного роду (пені та неустойки). В умовах динамічних змін економічної ситуації виникають різноманітні способи забезпечення виконання зобов'язань (переступка вимог, факторинг тощо).

Паралельно з існуванням договірних зобов'язань у підприємства можуть виникнути позадоговірні, непередбачені зобов'язання. Всі вони вимагають свого фінансового рішення, а в суб'єкта господарювання таких ресурсів може виявитися недостатньо. У такому разі за рішенням судових органів накладається арешт на майно (в тому числі на рахунки грошових коштів) з подальшою його реалізацією.

## 5. Висновки

Для задоволення потреб суб'єкта господарювання на бухгалтерський облік покладається низка функціональних завдань, якісно та ефективно виконання яких впливає на результативність роботи суб'єкта господарювання. Якість поданої інформації впливає на достовірність даних і економічну доцільність, правильність підрахунку на основі них показників макроекономічного розвитку на рівні держави.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Деминг У. Эдвард. Новая экономика / У. Эдвард Деминг; [пер. с англ. Т. Гуреш]. – М. : Эксмо, 2006. – 208 с.
2. Україна. Закон. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nrmreg=2755-17>.
3. Білорус О. Г. Економічна система глобалізму: монографія / О. Г. Білорус – К. : КНЕУ, 2003. – 360 с.
4. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.: [пер. с англ. под ред. Соколова Я. В.] – [2-е изд., стереотип.] – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.: ил.
5. Соловьева О. В. МЕФО и ГААП: учет и отчетность / О. В. Соловьева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 328 с.
6. Інструкція про застосування Плану бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

## ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

*Анотація.* У статті розглянуто сутність доходів підприємства як економічної категорії. Викладено погляди вчених і власний підхід щодо класифікацію доходів та її використання в системі управління підприємством.

*Ключові слова:* економічна суть, дохід, класифікація доходів, управління підприємством

**Firko N.**

## THE ECONOMIC SUBSTANCE AND BUSINESS INCOME CLASSIFICATION: THE THEORETICAL ASPECT

*Annotation.* The article considers the nature of business income as an economic category. Presents the views of scientists and its own approach to classification of revenue and its use in the enterprise management system.

*Keywords:* economic substance, income, revenue classification, enterprise management.

### 1. Вступ

В умовах ринкової економіки підприємства здійснюють свою діяльність з метою отримання відповідного доходу. Отримання доходів свідчить про те, що продукція підприємства знайшла свого споживача і вона відповідає вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними, функціональними характеристиками та властивостями. Отримання доходів створює основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір достатній для покриття витрат, виконання зобов'язань та утворення чистого прибутку.

Поняття “дохід” широкоживане та багатозначне. У широкому розумінні “дохід” означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку. Для управління доходами необхідна їхня обґрунтована детальна класифікація на основі групування доходів за певними ознаками для цілей обліку, аналізу та контролю. Тому класифікація є найважливішим елементом для побудови системи управління доходами.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Аналіз наукових досліджень і публікацій підтверджує, що в Україні зростає інтерес вчених до проблем сутності та класифікації доходів підприємства різних галузей діяльності. Окремі питання щодо визначення та класифікації доходів знайшли відображення у працях вчених: В. О. Озерана, П. О. Куцика, Й. В. Канака, Ф. Ф. Бугинця, Р. Л. Хом'яка та ін. [1, 2, 3]. Проте в сучасних умовах господарювання класифікація доходів підприємства потребує подальшого удосконалення.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою даної статті є дослідження суті доходів підприємства та визначення проблем їхньої

класифікації, що сприяло б правильній організації облікового процесу й оперативному прийняттю відповідних управлінських рішень.

### 4. Виклад основного матеріалу

Сучасний етап розвитку економіки характеризується загостренням проблеми виживання й забезпечення безперервності розвитку суб'єкта господарювання в умовах мінливого та невизначеного конкурентного середовища. Це обумовлює необхідність ефективного управління на підприємстві з метою одержання доходу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та порядок її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [10]. Згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, термін “дохід” означає збільшення економічної вигоди протягом звітного періоду або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Тобто доходи покривають зобов'язання, які виникають одночасно з витратами, понесеними у зв'язку з отриманням цих доходів, і збільшують капітал. У разі, коли доходів вистачає тільки на покриття таких зобов'язань, а на збільшення капіталу ні, прибуток відсутній. Отже, не будь-яке надходження активів визначається доходом, і не будь-які доходи передбачають прибуток.

Однак, в економічній літературі й досі немає єдиної думки щодо трактування сутності доходу. Визначення поняття “дохід” в нормативних джерелах та в працях відомих вчених подано нами в табл. 1.

## Визначення терміну “дохід” у нормативних та економічних джерелах

| № з/п | Джерело                                       | Визначення доходу  |
|-------|---|--|
| 1     | П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [11] | Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період   |
| 2     | МСФЗ 18 “Дохід” [7]                           | Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу  |
| 3     | Податковий кодекс України [9]                 | Доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за їх межами |
| 4     | Г. Вознюк, А. Загородній [5, с. 363]          | Дохід – це: 1) різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції; 2) гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)                          |
| 5     | Г.І. Башнянин, В.С. Іфтемічук [4, с. 149]     | Дохід – це: 1) виручка від реалізації продукції за вирахуванням матеріальних і прирівняних до них витрат; 2) потік грошових та інших надходжень за одиницю часу  |
| 6     | Т.О. Примак [13, с. 104]                      | Дохід – це виторг підприємства від реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість та акцизного збору  |

На основі проведеного дослідження щодо трактування терміну “дохід” можна зробити висновок, що часто під цим поняттям розуміють загальну виручку або суму надходжень грошових коштів на підприємство.

хування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому, доходи визнаються тоді, коли



Рис. 1. Визнання та відображення доходів у фінансовій звітності

Доходи включаються до складу об’єктів облікового процесу на підставі принципу нара-

вони виникли (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти) і відображаються в

бухгалтерському обліку в тому періоді, до якого вони належать. На рис. 1 нами показано види доходів та їх відображення у фінансовій звітності.

Для визнання доходу повинно відбутися не лише надходження активу або зменшення зобов'язань, але і фінансовий наслідок цих подій, в якості якого виступає збільшення власного капіталу, крім внесків учасників. Дохід відображається у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отри-

ходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи [10].

З позицій бухгалтерського обліку доходи підприємства поділяють за умовами визнання у фінансовій звітності на доходи звітного періоду (доходи, що підлягали одержанню та одержані у звітному періоді; доходи, що підлягали одержанню, але не одержані у звітному періоді) та доходи майбутніх періодів (доходи, які не підлягали одержанню у звітному періоді) [8, с. 94].



Рис. 2. Класифікація доходів за видами діяльності

манню. Оцінка величини доходів у момент їх визнання вважається обліковою оцінкою, тобто попередньою оцінкою, яка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація. Виходячи з принципу обачності в бухгалтерському обліку, доходи, достовірну оцінку яких визначити неможливо, у звітності не відображаються.

З метою визнання доходу та визначення його суми в обліку розрізняють дохід від: реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери); надання послуг; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання відсотків, дивідендів, роялті тощо.

Згідно з П(С)БО 15 "Дохід", визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні до-

ходи підприємства є їх поділ за характером оподаткування на доходи, що підлягають оподаткуванню, та доходи, що не підлягає оподаткуванню згідно з Податковим кодексом України [9].

Класифікація доходів, на думку вченого Ф. Ф. Бутинця, більше відповідає цілям фінансового обліку, ніж управлінського. Він класифікує доходи з метою визначення суми доходу від реалізації продукції, надання послуг, використання активів; залежно від місця виникнення на доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства [1, с. 383].

Найбільш дискусійною є класифікація доходів за видами діяльності. В економічній літературі існують суперечливі думки щодо віднесення тих чи інших доходів до інвестиційної чи фінансової діяльності. Це, насамперед, обумовлено неузгодженістю у нормативних актах щодо обліку доходів.

Згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [11] вся діяльність підприємства поділяється на звичайну, яка, в свою чергу, ще поділяється на інші види, і надзвичайну. На основі даного поділу вчені В. Озеран, П. Куцик [3, с. 212] класифікують доходи за видами діяльності (рис. 2).

Вчений Ф. Ф. Бутинець також наводить класифікацію доходів за видами діяльності: доходи від звичайної та надзвичайної діяльності [1, с. 384]. Звичайну діяльність він традиційно поділяє на операційну, інвестиційну, фінансову та іншу. Однак, до доходів від інвестиційної діяльності вчений відносить доходи від участі в капіталі, до доходів від фінансової діяльності – фінансові доходи, до доходів від іншої звичайної діяльності – інші доходи. На нашу думку, така класифікація доходів за видами діяльності є більш логічнішою, але не досконалою.

Згідно з інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6] рахунки 72 “Дохід від участі в капіталі” і 73 “Інші фінансові доходи” кореспондують з субрахунком 792 “Результат фінансових операцій”, тобто на цих рахунках ведеться

облік результатів фінансової діяльності. Однак, відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [11], метод участі в капіталі є методом обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Таке визначення підтверджує належність доходів від участі в капіталі до інвестиційної діяльності. Також отримані дивіденди, відсотки, фінансові результати від інвестицій у П(С)БО 4 віднесені до інвестиційної діяльності, а у П(С)БО 3 і плані рахунків – до фінансової. Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Саме тому доходи від реалізації фінансових інвестицій належать до інвестиційної діяльності.

Класифікація доходів за видами діяльності має важливе значення для оцінки діяльності підприємства, а також є актуальною для управлінського обліку.

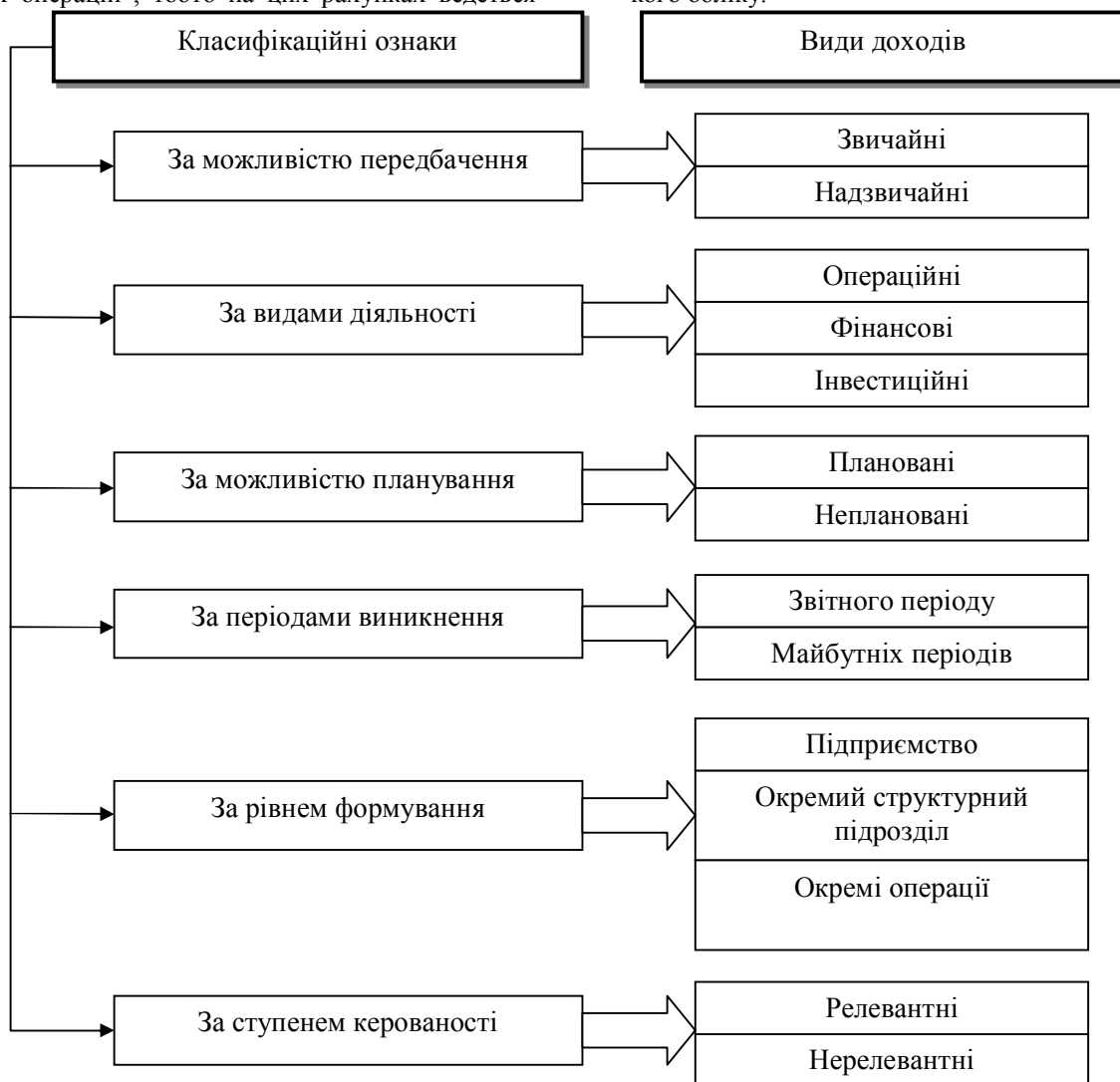


Рис. 3. Загальна класифікація доходів підприємства

Щодо доходів підприємств кондитерської галузі, то у більшості випадків основою їх є доходи від реалізації готової продукції. Кондитерський ринок є одним із найпривабливіших ринків в Україні, який цілком сформований. Кондитерські вироби є традиційно популярними в Україні, проте попит на них нестабільний і залежить від рівня доходів споживачів, стану економіки та сезонності. Загалом, кондитерська галузь в Україні є однією з галузей, які найшвидше зростають. Зростання досягається за рахунок розширення внутрішнього попиту та забезпеченості країни основною сировиною. Особливістю цієї галузі є повна орієнтація виробництва на кінцевого споживача. Сучасне управління підприємствами кондитерської галузі безпосередньо залежить від чіткої організації бухгалтерського обліку. З метою його удосконалення пропонуємо загальну класифікацію доходів (рис. 3).

Класифікація доходів має велике значення для управлінського обліку. Чітко структуризовані доходи дозволяють правильно зрозуміти їх економічний зміст, визначити склад і структуру, оцінити тенденцію зміни у часі та прийняти оптимальні управлінські рішення.

Загалом функціонування підприємства як господарюючого суб'єкта передбачає його виробничу діяльність з метою виробництва продукції і отримання прибутку – з одного боку, і вирішення питань розвитку виробництва та збільшення його ефективності – з іншого, що у подальшому призводить до збільшення капіталу підприємства та його власників.

## 5. Висновки

Отже, економічна суть доходів полягає у відшкодуванні витрат на ведення діяльності й отримання відповідної суми прибутку, яка забезпечує досягнення стратегічної мети підприємства – приріст власного капіталу, а логічна та структурована класифікація доходів дає можливість ефективно ними управляти, та бути складовою сучасної системи управління.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бугинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / [Ф. Ф. Бугинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малога, Л. В. Чижевські ; за ред. проф. Ф. Ф. Бугинця]. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 480 с.

2. Бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник / [за ред. Р. Л. Хом'яка,

В. І. Лемішовського]. – Львів : Бухгалтерський центр “Ажур” 2010. – 1220 с.

3. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : навч. посіб. / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин та ін. – Львів : Вид-во ЛКА, 2008. – 660 с.

4. Іфтемічук В. С. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність) : терміни, поняття, персоналії / В. С. Іфтемічук, В. А. Григорьев, М. І. Маниліч, Г. Д. Шутак. – [за наук. ред. Г. І. Башнянина і В. С. Іфтемічука]. – К. : Магнолія плюс, 2004. – 688 с.

5. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т.1 / [редкол. В.С. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

8. Ніколаєва В. П. Класифікація доходів з операційної діяльності підприємства / В.П. Ніколаєва // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С. 91-95.

9. Податковий кодекс України : від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.** [rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 “Звіт про фінансові результати”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 4 “Звіт про рух грошових коштів” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

13. Примак Т. О. Економіка підприємства: навч. посіб. / Т. О. Примак. – К. : Вікар, 2001. – 178 с.



## ВИДИ ВИТРАТ І ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

***Анотація.** Розглянуто визначення та склад витрат у бухгалтерському та податковому обліку молокопереробних підприємств, подана оцінка витрат, наведених у Податковому кодексі України та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Досліджено розбіжність між формуванням інформації про витрати з метою визначення об'єкта оподаткування та у бухгалтерському обліку з метою вирахування облікового прибутку.*

***Ключові слова:** витрати, собівартість, оцінка, об'єкт оподаткування.*

**Homedjuk V.**

## TYPES OF COSTS AND ORDER OF MILK PRODUCTION PRODUCTION COMPANIES IN MODERN CONDITIONS

***Annotation.** Definition and composition of spending in the accounting and tax accounting milk business, provided cost estimates presented in the Tax Code of Ukraine and Policy (Standard) Accounting. Investigated the difference between the formation of information about costs to determine the object of taxation and accounting for deducting your income.*

***Keywords:** costs, cost, evaluation, object of taxation.*

### 1. Вступ

У сучасних умовах господарювання головною метою діяльності молокопереробних підприємств є отримання прибутку, забезпечення якого досягається завдяки чітко налагодженій інформаційно-обліковій системі, до якої, в свою чергу, виславляються нові вимоги та завдання. Діяльність підприємства значно ускладнюється внаслідок посилення конкуренції, недостатності матеріальних ресурсів, нестабільності зовнішнього середовища, зниження купівельної спроможності населення, що потребує розробки ефективної системи управління. Витрати на виробництво є одним із центральних об'єктів обліку підприємства та потребують постійного контролю з боку управлінського персоналу.

Варто зауважити, що поняття, які визначають витрати і затрати в економічній літературі та у практиці господарської діяльності в багатьох випадках використовуються як синоніми. Така ж ситуація характерна і щодо собівартості продукції. Проблема полягає не тільки у застосуванні відповідної термінології, а головне – у правильному розумінні економічного змісту термінів та суті економічних категорій.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати молокопереробних підприємств та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 "Витрати". Однак з прийняттям Податкового кодексу

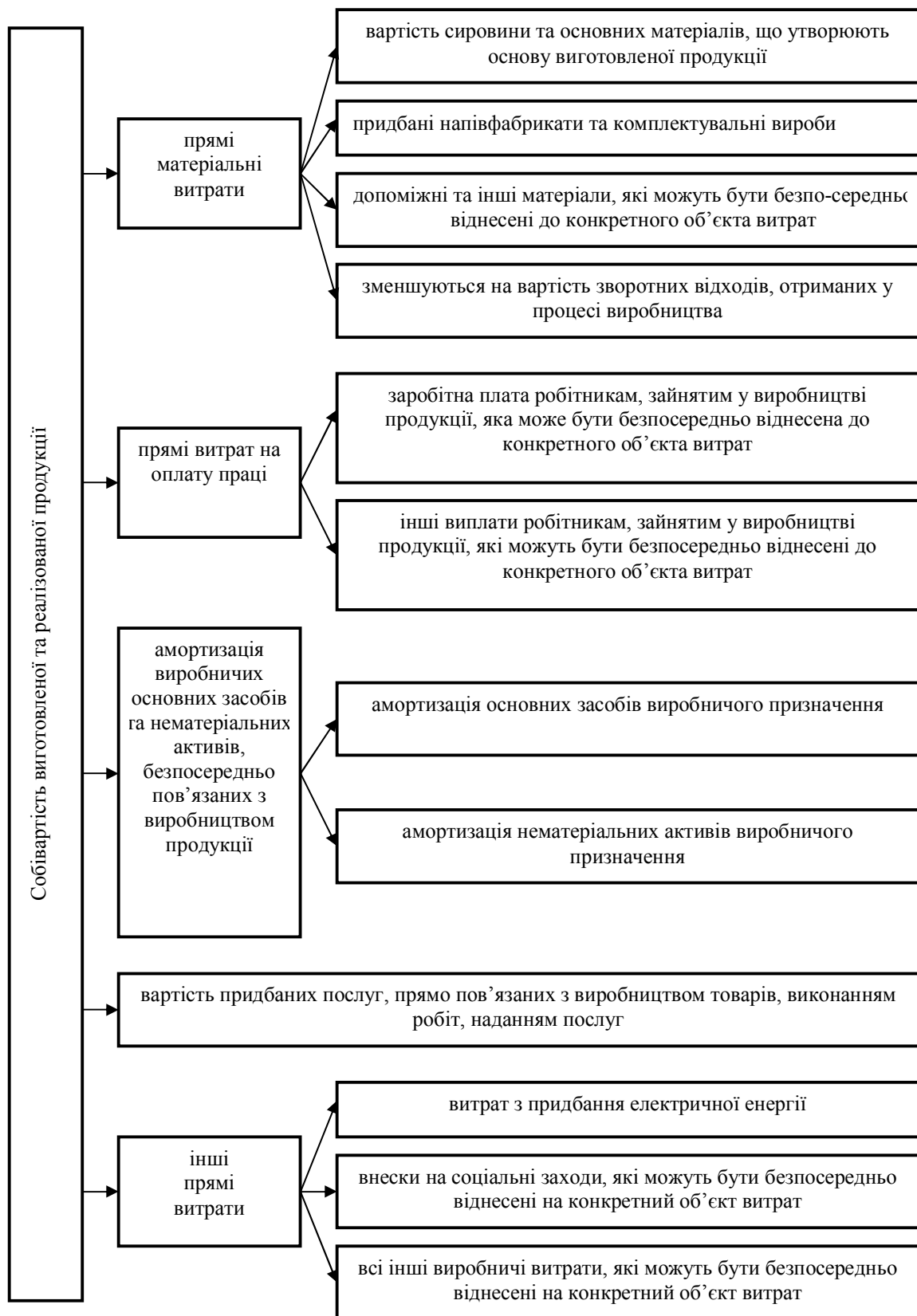
України виникають питання щодо формування облікової інформації з метою обчислення витрат як об'єкта оподаткування, їх участі у визначенні оподаткованого прибутку. У зв'язку з тим, що існують розбіжності в методиці визначення витрат підприємства, виникає необхідність критичної оцінки цих питань, визначення розбіжностей і прийняття рішень щодо зближення норм податкового законодавства і облікових стандартів.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Витрати, які мають вагоме місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. Відсутність єдиного підходу до вибору методу обліку витрат не повною мірою відповідає сучасним вимогам системи управління. В економічній літературі теоретичним і практичним питанням обліку витрат приділяється велика увага в працях М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, О. С. Бородкіна, З. В. Гуцайлюка, В. І. Єфіменка, В. С. Рудницького, В. В. Сопка, М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка, Л. М. Янчевої та ін.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є: дослідити порядок формування інформації про витрати та відобразити розбіжності між нормами податкового законодавства і нормами ведення бухгалтерського обліку; висвітлити порядок формування інформації про витрати у



**Рис. 1. Склад собівартості виготовленої та реалізованої продукції молокопереробних підприємств відповідно до вимог Податкового кодексу України**

бухгалтерському обліку та оподаткуванні, а також розбіжності у складі витрат, наведених у Податковому кодексі та в нормативних документах, щодо ведення бухгалтерського обліку, з метою подаль-

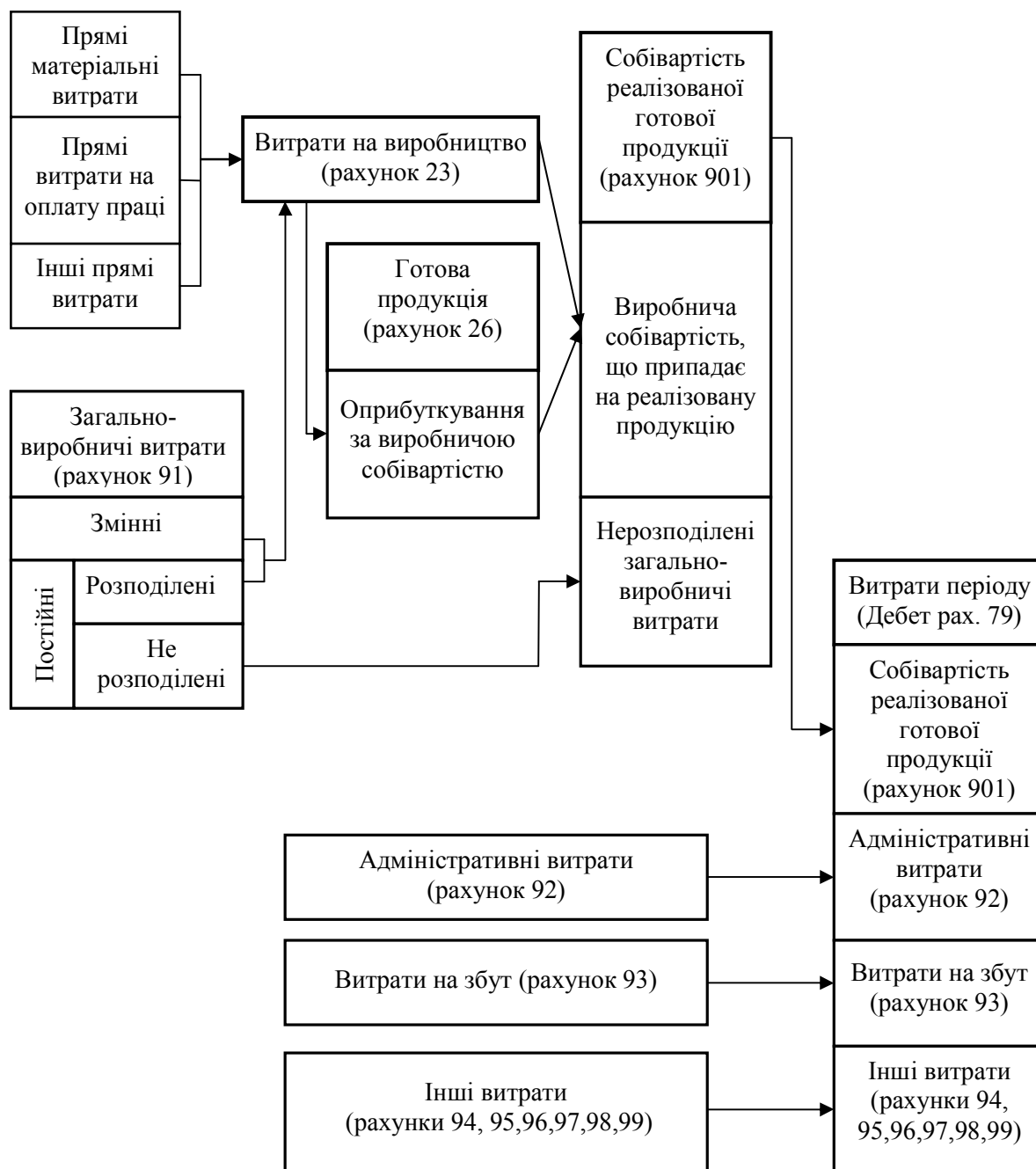
шого наближення бухгалтерського обліку до норм податкового законодавства.

#### **4. Виклад основного матеріалу**

На побудову обліку витрат на підприємствах молокопереробної промисловості відповідно

до характеру організації виробництва і потреб управління господарською діяльністю значний вплив мають специфічні особливості галузі. Проведені дослідження дозволили виокремити галузеві, технологічні особливості, особливості використовуваної сировини та готової продукції, які визначають специфіку організації та технології виробництва продукції, пошук нових форм господарювання в період ринкових перетворень і впливають на формування собівартості та організацію обліку виробничих витрат. Згідно з пп. 14.1.27 Податкового кодексу України визначено, що витрати – це

сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, внаслідок яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). [1]. Аналогічне визначення витрат наведено і в П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [2]. Тобто, і норми податкового законодавства, і нормативні документи з бухгалтерського



**Рис. 2. Схема формування у бухгалтерському обліку витрат та визначення собівартості реалізації продукції молокопереробними підприємствами**

обліку свідчать про узгодження визначення поняття „витрати”.

У ст. 138 Кодексу визначено, що витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат.

Витрати операційної діяльності містять:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг
- інші витрати операційної діяльності.

Згідно з нормами Податкового кодексу України витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених Кодексом.

У разі, якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапно їх здавання, то до витрат звітного податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг у цьому періоді.

Склад собівартості виготовленої та реалізованої продукції молокопереробних підприємств з врахуванням вимог Податкового кодексу України наведено на рис. 1.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

- інших прямих витрат [1].

Один з основних принципів бухгалтерського обліку, який зазначений у ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV є принцип історичної (фактичної) собівартості. Його суть полягає у тому, що в бухгалтерському обліку пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Інший важливий принцип – нарахування та відповідності доходів і витрат полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду порівнюють доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів [3]. Цей принцип визнання доходів та витрат закладено також і у Податковому кодексі.

Відповідно до вимог п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої продукції (робіт,

послуг) складається з: виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; наднормативних виробничих витрат [4].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у бухгалтерському обліку відносяться: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [4].

Загальна схема формування у бухгалтерському обліку витрат та визначення собівартості реалізованої продукції молокопереробними підприємствами наведена на рис. 2.

Такі витрати початково накопичуються на рахунку 23 "Виробництво" і до моменту реалізації готової продукції не можуть бути списаними як витрати, що формують собівартість реалізації. У молокопереробних підприємствах такі витрати як єдиний складник вартості готової продукції спочатку списуються на рахунок 26 "Готова продукція". Після реалізації такої продукції відбувається визначення собівартості реалізованих одиниць продукції згідно з методом оцінки вибуття запасів, що використовується на підприємстві [5].

У сучасних умовах господарювання молокопереробні підприємства, як правило, визначають ціни на такому рівні, за якого покупці можуть купувати відповідну продукцію, відкинувши при цьому на другий план калькулювання собівартості продукції. З набранням чинності Податковим кодексом України молокопереробним підприємствам необхідно детально проаналізувати склад та структуру витрат. При цьому необхідно враховувати, що формування собівартості продукції відбувається поступово – у міру понесення витрат на її виробництво.

## 5. Висновки

Вирішення завдань вдосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на підприємствах молокопереробної промисловості вимагає постійного контролю та аналізу за використанням різних видів ресурсів. З метою підвищення ефективності діяльності підприємства особливе значення має вибір правильних і обґрунтованих управлінських рішень на основі організації збору, формування та оцінки інформації про витрати. Вирішення цієї проблеми дозволить досягти більш високого рівня побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні підприємством.

Аналіз норм Податкового кодексу України та нормативних документів з бухгалтерського обліку свідчить про узгодження визначення поняття „витрати”, що є позитивним. Водночас існуючі розбіжності щодо складу витрат, які формують собівартість продукції, та відмінності щодо переліку статей витрат призводитимуть до виникнення податкових різниць у бухгалтерському обліку молокопереробних підприємств, і в подальшому потребуватимуть усунення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна. Закон. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.

3. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 року [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>

УДК: 658. 14. 17

Хомин І. П., Кривий З. І.

## КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРОДУКЦІЇ З ОГЛЯДУ НА ДОДАТКОВУ ВАРТІСТЬ ТА ЦІНУ (ФІНАНСОВО- МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ)

*Анотація.* У статті висвітлюються фінансово-методологічні аспекти конкурентоспроможності вітчизняної продукції та формування додаткової вартості й ціни. На основі аналізу поглядів відомих економістів та фактичних показників діяльності підприємств аграрного сектора України обґрунтовується авторське розуміння цих аспектів.

**Ключові слова:** конкурентоспроможність продукції, додаткова вартість, ціна.

Номун І., Kryvyj Z.

## COMPETITIVENESS OF DOMESTIC PRODUCTS IN TERMS OF ADDITIONAL COST AND PRICE (FINANCIAL AND METROLOGICAL ASPECT)

*Summary.* In the article lights up financially methodological aspects of competitiveness of domestic products and forming of additional cost and price. On the basis of analysis of looks of the known economists and actual performance of enterprises indicators agrarian the sector of Ukraine the author understanding of these aspects is grounded.

**Keywords:** competitiveness of products, additional cost, price.

### 1. Вступ

Вважається, що конкурентоспроможність продукції визначається врешті-решт продуктивністю праці\*. Зокрема, одним із постулатів в еко-

\* Відомо, що власне підвищення продуктивності праці розглядалось як одних з важливих завдань, без вирішення якого остаточно перемога над капіталізмом і перехід до комунізму неможливі – див.: Ленин В. И. Полн.

номічній теорії є твердження, що інтенсифікація виробництва виявляється у зростанні суспільної продуктивності праці, тобто у збільшенні виходу кінцевої продукції за економії живої, та уречевленої праці) [4, с. 76]. Практично це означає появу додаткової вартості понад вартість спожитих у

собр. соч. Т 38. – С. 97.

процесі виробництва предметів і засобів та власне живої праці. І хоч при цьому серед політекономів немає єдності у підходах щодо визначення джерела такого збільшення виходу кінцевої продукції (додаткової вартості) – тільки за рахунок живої праці (теорія Маркса) чи інших чинників (теорія фізіократів, за якими зростання багатства-пояснюється винятково за рахунок природної родючості землі) або ж за теорією трьох факторів виробництва Ж.-Б. Сея, у процесі виробництва беруть участь праця, земля і капітал [8, с. 30], кожен з яких є рівноправним джерелом зростання суспільного багатства проте саме формулювання змісту цих постулатів є суперечливим, бо постає питання, звідки ж береться це „збільшення виходу кінцевої продукції, якщо при цьому відбувається економія живої уречевленої праці”?

Власне це і є тією проблемою, дослідження якої має, на наш погляд, певне наукове і практичне значення.

даткової вартості, завдяки якій виникає можливість конкурувати і на внутрішніх, і на зовнішніх ринках продукції, оскільки врешті-решт товари продаються за цінами, що дорівнюють їхній сукупній вартості.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Отже, виходячи з цих філософських методологічних основ, завданнями статті обґрунтування розуміння створення додаткової вартості не внаслідок винятково витрат робочого часу понад необхідний для відтворення робочої сили, а діалектичних кількісних і якісних змін різних видів матерії у процесі виробництва за її фізичним утіленням.

### 4. Виклад основного матеріалу

Насамперед зазначимо, що ніхто з економістів незалежно від того, яких поглядів вони дотримувалися на джерела створення, не заперечували того, що додаткова вартість є такою ж абстрактною категорією, як і вартість. Водночас, якщо спробувати відійти від політекономічних абстракцій, то

Таблиця 1

### Розрахунок маси додаткової вартості при виробництві сільськогосподарської продукції у сприятливий і несприятливий рік

| Показники                                      | Україна |       | в т. ч. Тернопільська обл. |        |
|--|---------|-------|----------------------------|--------|
|  | 2005    | 2006  | 2005                       | 2006   |
| Валова продукція у порівняльних цінах, грн     | 92585,6 | 94894 | 2671,8                     | 2892,8 |
| Приходилося валової продукції у розрахунку на: |         |       |                            |        |
| - 100 га с. г. угідь, тис. грн                 | 142,9   | 166,1 | 273,5                      | 298,2  |
| - на один людино-день, грн                     | 7,86    | 8,11  | 9,58                       | 10,44  |
| - на одну людино-годину, грн                   | 0,98    | 1,01  | 1,20                       | 1,30   |
| Вироблено валової продукції:                   |         |       |                            |        |
| - за необхідний робочий час, грн               | 5,90    | 6,08  | 7,18                       | 7,83   |
| - за додатковий робочий час, грн               | 1,96    | 2,03  | 2,40                       | 2,61   |

Джерело: Розраховано за статистичним бюлетенем „Валова продукція сільського господарства за 2006 рік”. – К.: Держкомстат Україна, 2007. – 22 с.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Для того, аби конкретизувати окреслену проблему, доцільно звернути увагу на найбільш суттєве й визначальне при створенні додаткової вартості, що є загальнометодологічним, оскільки ґрунтується на філософському тлумаченні матерії (лат. *matēria* – речовина) як першооснови, первинного субстрату предметів і явищ, яку проте не ототожнюється з будь-якою конкретною формою її прояву. Відносно додаткової вартості з усіх ознак, що характеризують матерію: цілісність, невичерпність, системну упорядкованість, на наш погляд, безпосередній стосунок мають мінливість і незнищеність гегелівської діалектики, а саме зв'язок кількості і якості, який пізніше сформульований як закони взаємного переходу кількісних змін в якісні й заперечення заперечень [2, с. 123].

Зважаючи на те, що матерія не зникає й не виникає (незнищенність), а переходить з одного виду в інший (мінливість та зв'язок кількості і якості й заперечення заперечень), можна стверджувати, що саме це є ключем до розуміння формування до-

матимемо абстракцію економічну – товар, в якій водночас проглядається перша, незалежно від того, про який товар йдеться – у традиційному розуміння як будь-якої продукції, послуг, робіт, інтелектуальної власності, призначених для продажу чи політекономічному – як продукт праці, призначений для обміну. І винятком тут не є робоча сила, яку теж має вартість – „еквівалент вартості життєвих засобів, необхідних для того, аби виробити, зберегти й увічнити робочу силу” [5, с. 165].

Тобто, вартість товару за своїми кількісними ознаками затрат живої й уречевленої праці можна розглядати як певну масу акумульованої матерії у процесі виробництва, яку, однак, як стверджував Ж.-Б. Сей, не створює матерії (підкр. – Авт.), а лишень корисність [8, с. 30]. Тому розглядати робочу силу в контексті товару, в якому споживна вартість „ відрізняється від іншої товарної черні тим, що створює... більшу вартість, ніж коштує вона сама” [8, с. 178 – 227], означає відходити від матеріалістичного розуміння вартості товару як сукупних затрат праці. Адже уречевлена праця теж недавно

була живою працею і вона не завжди проходить процес обміну (продажу), аби можна було отримати при цьому прибуток – грошовий вираз додаткової вартості, а споживається, як приміром, у сільському господарстві, в новому циклі виробництва.

Причому нерідко трапляється так, що праця власне у виробництві продукції жодної участі не бере, хіба що на етапі споживання: збір дикорослих плодів, грибів і ягід, випасання худоби на природних пасовищах тощо, хоч отриманої продукції при цьому нерідко може бути більше, ніж при організованому виробництві. Тому тут очевидно є роль інших чинників у створенні вартості, і це визнавав К. Маркс, зауважуючи: „Одна й така ж кількість праці виражається, наприклад, у сприятливий рік у 8 бушелях пшениці, в несприятливий – тільки в 4 бушелях. Одна й та ж кількість праці в багатих рудниках доставляє більшу кількість металу, ніж у бідних і т. д.” [4, с. 48].

Якщо перевести це у площину формування додаткової вартості, то доводиться визнати, що так само змінюється її маса, адже не можна вважати, що при вирощуванні пшениці у несприятливий рік та частина робочого дня найманого робітника, протягом якої він виробляє денну вартість робочої сили або за термінологією К. Маркса необхідний робочий час, є меншого, ніж додатковий робочий час (додаткова праця), результатом якої є додаткова вартість. Навпаки, взявши тривалість робочого дня за його теперішню директивно встановлену 8-ми годинну тривалість, можна стверджувати, що і маса додаткової вартості, і її норма будуть меншими в несприятливий рік порівнянь зі сприятливим, що можна підтвердити за умовним поділом робочого дня на необхідний і додатковий робочий час (табл. 1.).

Так, у 2006 році, сприятливішому за погодними умовами у розрахунку на людину-день в Україні було вироблено на 3,2 % більше валової продукції, ніж у 2005 р., коли продуктивність сільськогосподарських угідь була нижчою. Відповідно також знизилась норма додаткової вартості, але це не означає тотожності такого зниження, якщо взяти до уваги, що необхідний робочий час для відшкодування вартості робочої сили за такий короткий період не міг суттєво змінитися.

Отже, прийнявши його рівним 6-ти годинам у 2005-2006 роках, дійдемо до суперечливих показників:

а) норма додаткової вартості за співвідношенням робочого часу:

$$\frac{2}{6} \times 100 = 33,3 \%$$

б) норма додаткової вартості за співвідношенням валової продукції:

$$\text{– у 2005 році} = \frac{7,86:8 \times 2}{7,86:8 \times 6} = \frac{1,96}{5,90} = 33,2 \%$$

$$\text{– у 2006 році} = \frac{8,11:8 \times 2}{8,11:8 \times 6} = \frac{2,05}{6,08} = 33,4 \%$$

Отже, з цими показниками довелось би визнати, що необхідний робочий продукт корелює від-

повідно до сприятливості природно-кліматичних умов виробництва, хоч логічним є припущення, що він є константною величиною у короткотривалому періоді, який вибраний в цьому прикладі, але з тенденцією до збільшення в перспективі, зважаючи на еволюцію суспільства і зростання потреб індивідуумів.

Заразом довелося б визнати, що в кожному регіоні України необхідний продукт для відтворення робочої сили є різним, а в Тернопільській області він у 1,22 – 1,29 раза перевищує середньоукраїнський рівень, що не відповідає дійсності, бо рівень оплати праці у сільському господарстві цього не підтверджує, оскільки співвідношення тут зворотне упродовж багатьох років: за 2000-2006 роки воно становило у середньому 0,72 (229 грн./міс.: 317 грн./міс.) відповідно, у тому числі за 2006 р. – 0,74 (409 грн./міс. : 553 грн./міс.).

Пояснити це трудовою теорією вартості неможливо, але в цьому випадку відбувається залучення у процесі виробництва додаткової матерії, внаслідок чого цілком за наведеним вище тлумаченням Ж. - Б. Сея створюється більша маса корисності. І це визнавав К. Маркс: „Споживні вартості: сюртук, полотно і т. д., одним словом – товарні тіла, представляють собою поєднання двох елементів – речовини природи і праці. За врахування суми всіх різних корисних видів праці, що містяться в сюртуку, полотні і т. д., завжди останеться певний матеріальний субстрат, який існує від природи (підкр. – Авт), без всякого сприяння людини. Людина у процесі виробництва може діяти лише так, як діє сама природа, тобто, може змінювати тільки форму речовини” [4, с. 51-52], адже визначення „речовина природи”, матеріальний субстрат власне і стосуються матерії як філософської категорії, що він і підтверджує у посиланні до цитованого тексту\*.

Залишивши осторонь вічну суперечність теорії граничної корисності й теорії трудової вартості, оскільки вони донині є каменем спотикання в методології ціноутворення, незважаючи, що А. Маршалл висловився з цього приводу досить переконливо завдяки образності викладу: „Сперечатися про те, регулюється вартість корисністю чи витратами виробництва, все одно, що з'ясувати, розрізає аркуш паперу верхнє чи нижнє лезо ножиць” [6, с. 192], підкреслимо: постулат, за яким вартість збільшується, а витрати праці як матерії зменшуються, є нонсенсом.

Бо насправді маємо лише те, що „різні при-

\* Зокрема, з посиланням на П. Веррі, К. Маркс зазначає: „Всі явища всесвіту, створені вони рукою людини чи всезагальними законами природи, не дають нам ідеї про дійсне створення матерії (підкр. – Авт.), а дають лише ідею про її видозміну. З'єднання й поділ – ось єдині елементи, які виявляє людський розум, аналізуючи ідею виробництва. Створення вартості ... і багатства в однаковій мірі має місце як у тому випадку, коли земля, повітря і вода перетворюються на полях у пшеницю, так і в тому випадку, коли під рукою людини клейкі виділення комах перетворюються в шовкову тканину чи коли окремі шматки металу з'єднуються разом і утворюють годинниковий механізм” [4, 52].

родні (підкр. – Авт.) умови праці приводять до того, що та ж сама кількість праці задовольняє в різних країнах неоднакові маси потреб, що при інших рівних умовах необхідний робочий час виявляється різним. На додаткову працю вони впливають лишень як природна межа, тобто визначають лише той пункт, за межами якого може початись робота на других” [4, с. 523]. Щодо наведених прикладів, то вони відображаються таким чином (рис. 1).

|           |           |           |
|-----------|-----------|-----------|
| у 2005 р. | 5,90 грн. | 1,96 грн. |
| у 2006 р. | 5,90 грн. | 2,21 грн. |

**Рис. 1. Умовні припущення величини необхідного і додаткового продукту в аграрному секторі Тернопільської області**

Необхідний і додатковий продукт у 2005-2006 роках:

Так, якщо взяти до уваги, що у більш сприятливому році величина необхідного продукту для відновлення денної вартості робочої сили була такою ж, як у 2005 році – менш сприятливому для виробництва сільськогосподарської продукції, – то виходить, що додатковий продукт становить не 2,03 грн, а 2,21 грн/людино-день. Або ж за рахунок природного чинника отримано (2,21 – 1,96) 0,25 грн/людино-день додаткової вартості.

Правда, якщо до уваги брати лише живу працю, умовно припустивши її ідентичність з категорією „матерія”, то завжди можна довести, що власне її продуктивність – відношення величини продукту  $\Pi$  до витрат живої праці ( $\frac{\Pi}{T}$ ) – нібито саме завдяки цьому й зростає, бо довготривалою тенденцією є збільшення чисельника в наведеній формулі з одночасним зменшенням її знаменника практично у будь-якій галузі матеріального виробництва, причому незалежно від абсолютних відмінностей щодо маси залученого капіталу в якійсь із них.

Приміром, в аграрному секторі України за аналізований період продуктивність живої праці зросла, хоч водночас помітні значні коливання цього показника в окремі роки. Виникає бажання співставити цю динаміку з динамікою фондоозброєності праці. Але доведеться визнати, що капітал тут не є пасивним чинником, бо досить поставити, скажімо, при ритті канави землекопа з лопатою супроти машиніста з екскаватором, як наочно побачимо активну роль капіталу у підвищенні продуктивності живої праці.

Такий приклад однак не буде коректним доведенням суперечливості згаданого вище постулату щодо підвищення продуктивності суспільної праці. Тому для цього скористаємось у свій час широковідомою, оскільки вона публікувалась у передовому часописі („Современник”, 1847. – № VIII – IX) Росії, а нині забутою працею В. Мілюгіна „Мальтус і його противники”, де він стверджує, „... Якщо ми не хочемо, щоби наше багатство щезло і наш добробут зменшився, ми

постійно повинні працювати більше і більше. Думати ж, що за допомогою машин ми можемо водночас і багатіти і зменшувати суму нашої праці цілком нерозсудливо і безглуздо. Найкраще це можна пояснити втім наступним прикладом: припустимо, що щорічна продуктивність Франції може бути оцінена в 10 мільярдів франків. Якщо ми приймемо франк за метричну одиницю для порівняння цінностей, то сума поголовної праці може бути виражена цифрою: 394. Але оскільки у Фран-

ції за останніх 50 років продуктивність більш ніж подвоїлась, а народонаселення збільшилось менш ніж у півтора разу, то очевидно, що Франція, ставши вчетверто багатшою, працює вчетверо більше, ніж 50 років тому назад. Машини, винайдені упродовж цього часу, сприяли лише звільненню людини від деяких операцій і тому не зменшили роботи, а тільки перемістили її: те, що ми вимагали раніше від наших мускулів, вимагається тепер від нашого мозку. Праця сама по собі не піддалась через це ніякій зміні, змінився тільки спосіб її дії, вона зосередилась тепер замість фізичної сфери у сфері інтелектуальній” [7, с. 152].

Тобто, ні про яке підвищення продуктивності праці в суспільному масштабі говорити не доводиться. Бо навіть у прикладі з екскаватором помітно, що мова йдеться не тільки про нагромадження капіталу у традиційному розумінні як вартості засобів виробництва, але й переміщення живої праці з фізичної сфери в інтелектуальну, адже праця землекопа, яку він витрачає за 8 год. робочого часу, не може дорівнювати кількості праці машиніста екскаватора – варто їх поміняти місцями, як це стане очевидним.

Можна стверджувати, що землекоп, працюючи лопатою, витрачає мускульної енергії у декілька разів більше за машиніста екскаватора, особливо коли ця машина комп’ютеризована і управляють нею за допомогою кнопок та джойстика. Але тоді доведеться визнати, що тільки ручна праця власне нею і є, а інтелектуальна найменш продуктивна. Та це було б абсурдом, оскільки тільки завдяки інтелектуальній праці досягнуто революційного прориву в технології виробництва, внаслідок чого людство почасти звільнено від деяких ручних операцій.

Продовживши розгляд попереднього прикладу, можна підтвердити цю тезу тим, що машиніст екскаватора мало, а можливо й зовсім не відставатиме від землекопа при ритті канави, у той час, як останній у кабіні екскаватора швидше за все буде безпорадним, або ще гірше – зіпсує дорогу машину, зумовивши тим самим значну втрату уречевленої в ній праці.

Та при розгляді чинників забезпечення про-



дуктивності праці мова здебільшого йдеться про зростання її фондоозброєності, нагромадження виробничих фондів, так би мовити матеріалізованого в них капіталу, тому сформульовано інший постулат: „Підвищення продуктивності праці полягає саме в тому, що частка живої праці зменшується, а частка минулої праці збільшується, але збільшується так, що загальна сума праці, котра міститься у товарі, зменшується” [4, с. 286].

Проте варто урахувати, як писав Ж.-Б. Сей, що: „Людина не народжується з тими здібностями й силами, які були б достатніми для виконання навіть найлегшої роботи. Ці здібності і сили... можна розглядати як капітал, який утворився щорічним нагромадженням і послідовним збільшенням витрат на його виховання” [8, с. 59]. Тобто, йдеться про нагромадження „людського капіталу”, як він увійшов в економічну термінологію зараз, хоч мова йшла про це давно, свідчить про це цитоване з праць В. Мілютіна та Ж.-Б. Сея.

Саме тут доречно розглянути наведений Енгельсом приклад для ілюстрації формування додаткової вартості на тлі закону заперечення, тим більше, що він розглядається якраз стосовно галузі сільського господарства, яка дозволяє найбільш наочно довести участь у формуванні додаткової вартості не тільки живої праці, а точніше – інтелектуального капіталу, але й природних чинників, зокрема землі, активних температур, опадів, або за загальною назвою – земельного капіталу.

Отже, зерно як таке, припиняє своє існування, заперечується, коли проростає; рослина, що його змінила, дозрівши, теж заперечується, даючи життя знову зерну, але вже іншому, попри повторення багато в чому вихідного [3, с. 224]. До цього додамо: при цьому замість однієї вихідної зернини-насінини виростає декілька нових зернин урожаю, причому не тільки завдяки докладанню фізичної праці, але й більшою мірою інтелектуальної. Переконались у цьому можна, співставивши динаміку використання робочої сили з урожайністю зернових культур.

Зокрема, упродовж десятків років в Україні спостерігалася взаємопротилежна динаміка затрат праці та урожайності зернових, що не можна пояснити традиційним зростанням фондоозброєності праці, оскільки цього в аналізованому періоді не спостерігалось, а навпаки, вона знижувалася, коли брати до уваги кількісні показники потужностей машин, що використовувалися у сільськогосподарському виробництві.

Проте це підтверджує наступне твердження К. Маркса: „Подібно до того, як у буржуазному суспільстві генерал чи банкір грають більшу роль, а проста людина – жалюгідну, точно так же виглядає тут справа і з людською працею. Вона є витрачанням простої робочої сили, якою в середньому володіє тілесний організм кожної звичайної людини, котра не відзначається особливим розвитком. Проста середня праця, хоч і має різний характер в різних країнах і в різні культурні епохи, тим не менше для кожного певного суспільства є дещо дане. Порівняно складна праця означає тільки під-

несену до степеня, або скоріше помножену просту працю, так що менша кількість складної праці дорівнює більшій кількості простої” [4, с. 53].

Очевидно, що застосування нових технологій виробництва, сучасної техніки, добрив, засобів захисту рослин, нових сортів тощо мусить супроводжуватися „піднесенням до ступеня” рівня простої праці, перетворенням її в складну, що, мабуть, уперше зауважив Р. Оуен, вказуючи: „З того часу, як дорогі машини стали загальнопоширеними, людину примусили працювати більше, звісно, якщо мова йшла не тільки про продовження їхнього робочого дня” [4, с. 416].

Тепер погляди змінилися і, приміром, В. Бурлачков підкреслює: „Не можна ігнорувати серйозні теоретичні розходження в трактуванні вартості економістами XIX і XX ст. Згідно класичних уявлень праця – єдине джерело вартості (цінності) матеріальних благ, а нова вартість створюється живою працею. Отже, маса додаткової вартості більша в тих галузях де застосовується більше робочої сили, тобто у видобувних” [1, с. 130-131] і як заперечувальний аргумент наводить таке: „В традиційній трактовці трудова теорія вартості приводить до парадоксів. Наприклад, якщо з конвеєра заводу-автомату сходить автомобіль, до якого в процесі його створення не доторкались руки людини, нема підстав говорити про створення нової вартості, хоч і вироблений продукт, який задовольняє потреби. Якщо до такого автомобіля підійшов механік з гайковим ключем в руках і підтягнув гайку, то у відповідності з традиційними уявленнями нова вартість створена” [1, с. 131], що є лише констатацією технічного вигляду процесу виробництва, так би мовити, ззовні. Коли ж заглибитись в його внутрішню сутність, то очевидно, і це визнає цитований автор, що „створення продуктів праці – процес взаємодії речовини природи, енергії та інформації” [1, с. 131]. Вважаючи ж першу й другу складниками матерією, а інформацію – інтелектуальним капіталом, доходимо до подібного з викладеним нами тлумаченням створення додаткової вартості.

Тільки високоінтелектуальна інформація могла забезпечити створення „заводу-автомата”, в якому уречевлено стільки фізичного й інтелектуального капіталу, що жива праця тут застосовується в мізерній кількості, але лиш у часовому вимірі. Коли ж взятю до уваги, що навіть не кожний пересічний інженер зможе забезпечити безперебійну роботу маніпуляторів-роботів, то доведеться визнати, що кратність або ступінь піднесення простої праці тут є досить значним, і уявивши зворотне розчленування архіскладної праці інженерів-налагоджувальників електронного обладнання на подібному заводі-автоматі на просту працю, спів мірну, наприклад, із працею землекопа, отримаємо сумарні значення затрат живої праці, такою ж мірою значно більшу. Тобто, можна стверджувати, що й зараз відбувається таке переміщення праці, яке є традиційним відтоді, коли людство почало перекладати найважчу фізичну роботу на технічні засоби виробництва, водночас мобілізуючи щораз біль-

ше свій інтелект для їхнього функціонування.

Логічно вважати, що затрати праці на виробництво (Р) є сумою двох змінних – уречевленої (М) та живої (Н) праці:

$$P = M + H, \quad (1)$$

а ілюзорні враження щодо підвищення її продуктивності зумовлені тенденцією зменшення другого складника (Н) на фоні першого. Причому хоч такі зміни не є адекватними одна до одної, бо зазвичай заміна одного робітника потребує застосування значно більшої маси основного капіталу, ніж вивільняється при цьому оборотного – еквівалента його оплати праці, виглядає це так, як описав К. Маркс [4, с. 286], розглядаючи підвищення продуктивності праці через зростання її фондоозброєності. З урахуванням редукції праці, тобто, зведенням складної висококваліфікованої праці до простої, очевидною є хибність такого постулату економічної теорії, оскільки він суперечить одному з основних законів філософії щодо кількісних і якісних змін матерії.

### 5. Висновки

Таким чином, можна стверджувати, що традиційне визначення взаємозалежності ефективності виробництва продукції, її конкурентоспроможність лиш від продуктивності живої праці є хибним, оскільки при цьому не враховується те, що весь ефект від економії часу, затраченого на одиницю продукції, може бути знівельованим надмірними витратами які уречевленої праці, і „речовини природи” – того „матеріального субстрату, який існує від природи, без всякого сприяння людини” [4, с. 51-52]. Якщо ж взяти до уваги постулат, що „до економії часу зводиться в кінцевому підсумку вся економія”, а „зважування і співставлення корисних ефектів різних предметів споживання один із одним та з необхідною для їхнього виробництва кількістю праці... представляє собою все що остається... від такого поняття політичної економії як вартість...” [4, с. 119], то лише з урахуванням виявлених у статті зауважень щодо формування додаткової вартості.

Споживні вартості завжди містять які власне затрати людської праці – необхідної і додаткової, – і частку „речовини природи”, яка може бути й не зовсім очевидною, оскільки трансформується у процесі декількох виробничих циклів, поки це все стає товаром, нерідко лише як відображення вихідного природного „матеріального субстрату”, що проте не дає підстав для його абсолютного ігнорування. Саме тому відбувається процес, коли „підвищення продуктивності полягає саме в тому, що частка живої праці зменшується, а частка

минулої праці збільшується, але збільшується так, що загальна сума праці, яка міститься у товарі зменшується” [4, с. 286], оскільки при цьому виникає очевидне протиріччя з іншим постулатом: „Сума цін усіх товарів співпадає із сукупною вартістю або кількістю праці, що міститься в сукупній масі товарів” [4, с. 286].

Насправді, це протиріччя є уявним, бо крім живої й уречевленої праці у „сукупній масі товарів” є ще й цей „матеріальний субстрат, який існує від природи, без всякого сприяння людини”, отже конкурентоспроможність продукції визначається не тільки продуктивністю праці й не винятково її сукупними затратами, але й раціональним використанням цього „матеріального субстрату”. Саме останнє для вітчизняної економіки є чи не найважливішим, зважаючи на значно вищу матеріаломісткість виробництва сільськогосподарської продукції порівняно з країнами, які займають чільне місце на її міжнародних ринках.

Розглянуте питання може бути спонукальним мотивом для її поглиблених досліджень насамперед фахівцями з економічної теорії, оскільки саме в ній має бути сформований обґрунтований підхід до проблеми, висвітленої у цій статті.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бурлачков В. Воспроизводство и монетарная сфера / В. Бурлачков // Вопросы экономики. – № 5. – 2009. – С. 129-136.
2. Гончарук Т. В. Філософія (частина перша): навч.-методич. посібник / [Т. В. Гончарук, Н. В. Джугла, Л. Л. Мокряк, М. Л. Шумка] – Тернопіль: Воля. – 2007. – 352 с.
3. Краткий словарь по философии / под общ. ред. И. В. Блауберга, И. К. Пантина; [3-е изд., переработ. и доп.] – М.: Политиздат, 1979. – 413 с.
4. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том первый. Книга 1 / К. Маркс. – М.: Изд. полит. лит., 1969. – 907 с.
5. Твори. Т. 13./ К. Маркс, Ф. Энгельс; [2-ге вид.] – К.: Держполітвидав УРСР, 1963. – 338 с.
6. Маршалл А. Принципы экономической науки: в 3 т. / А. Маршалл; [пер. с англ.] – М.: Прогресс, 1993. – 312 с.
7. Милютин В. А. Избранные произведения / В. А. Милютин. – М.: ОГИЗ. Госуд. изд. полит. лит., 1946. – 445 с.
8. Сей Ж.-Б. Трактат о политической экономии, 1903. 25 ключевых книг по экономике. / Ж.-Б. Сей. – Изд-во „Урал – LTD”, 1999.

## ВИТРАТИ Й ДОХОДИ ЗА ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ ПІДПРИЄМСТВА (КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ АСПЕКТ)

*Анотація.* У статті висвітлюється проблематика формування витрат і доходів за обліковою політикою підприємства. Наголошується на відмінностях, які виникли у зв'язку з впровадженням податкового обліку та його змінами завдяки введенню Податкового кодексу. Пропонується вилучення з податкового обліку наявних розбіжностей щодо формування витрат і доходів.

*Ключові слова:* витрати, доходи, облікова політика.

Номын Р., Rozhelyuk V.

## EXPENSES AND PROFITS ACCORDING ENTERPRISES ACCOUNTING POLICY (CONCEPTUAL ASPECT)

*Annotation.* In this article the authors give their views on the problems of profits and expenses formation according enterprises accounting policy. Was made point on differences which were arouse in connection with introduction Tax accounting and changes according interruption of Tax Codex. Proposed to withdraw present differences according profit and expense formation from Tax accounting.

*Keywords:* expenses, profits, accounting policy.

### 1. Вступ

Після 13-ти років існування двох автономних підсистем бухгалтерського обліку – податкового і фінансового, в яких існували паралельні, але не тотожні об'єкти, витрати й доходи та фіскальний винахід, т. зв. “валові витрати” і “валові доходи”, врешті-решт за Податковим кодексом ми повернулися до класичного розуміння фінансових результатів (прибутку чи збитку).

Проте, хоча їх визначатимуть за традиційною методикою: порівнянням доходів від реалізації продукції (товарів), робіт і послуг та витрат на їхнє виробництво (собівартості), проблема полягає в іншому: і перші, й другі за обліковою політикою можна відображати по-різному, і незважаючи на те, що ця проблема виникла давно, вона досі не вирішена, отже, її дослідження має і наукове, і ще більшою мірою практичне значення.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Тема обліку витрат і доходів є найбільш висвітлюваною в наукових публікаціях. Хоч вона здебільшого й пов'язується з фінансовими результатами, але нині, так само, як і колись, не досягнуто помітного поступу щодо вирішення окресленої

проблеми, особливо стосовно переконливості достовірного визначення останніх, насамперед, як підкреслив Р. Саватьє (1967), тому що “грошовий вимірник не стабільний і через це нереальний, підсумовуючи ціни минулого року...з цінами нинішніми, бухгалтерія отримує умовні числа, позбавлені реального змісту, які не відображають поточних зобов'язань; амортизація, що нараховується за умовними ставками, викривлює і вартість майна, і фінансові результати...” [4, с. 332].

Подібною є думка Дж.-О. Мея, який навіть пов'язував витоки Великої депресії в США у 30-х роках ХХ ст. з неточностями калькуляції собівартості, вказуючи, що величина прибутку неминуче “носить відносний характер внаслідок таких обставин:

1) умовність способів нарахування амортизації;

2) складність, але необхідність обчислення впливу інфляції (інфляція неоднаково викривлює вартість різних предметів).

Крім того, прибуток треба обчислювати не загалом по підприємству, а за асортиментом продукції, яка реалізується” [4, с. 362].

## Журнал реєстрації господарських операцій

| № п/п | Зміст запису   | Дебет            | Кредит             | Сума тис. грн. |
|-------|--|------------------|--------------------|----------------|
| 1     | Списано в реалізацію комплект металопластикових вікон за собівартістю  | 90104*           | 26004 <sup>2</sup> | 5,4            |
| 2     | Віднесено вартість комплекту на покупця – МП “ Орфей”  | 36009            | 701004             | 9,0            |
| 3     | Отримано часткову оплату за реалізований комплект  | 3011             | 36009              | 6,0            |
| 4     | Нараховано податкові зобов’язання із податку на додану вартість:<br>– за методом нарахування;<br>– за касовим методом. | 701004<br>701004 | 64111<br>64111     | 1,5<br>1,0     |
| 5     | Закрито рахунок доходів від реалізації:<br>– за методом нарахування (9,0 – 1,5);<br>– за касовим методом (6,0 – 1,00)  | 701004<br>701004 | 701004<br>701004   | 7,5<br>5,0     |
| 6     | Закрито рахунок з обліку собівартості реалізованого комплекту  | 79004            | 90104              | 5,4            |
| 7     | Визначено фінансовий результат:<br>– за методом нарахування (прибуток);<br>– за касовим методом (збиток).              | 79004<br>4420004 | 441004<br>79004    | 2,1<br>0,6     |

\* У Плані рахунків не визначено аналітичних рахунків для обліку активів за їхніми найменуваннями (номенклатурою). Тому на кожному підприємстві, як уже зазначалося, необхідно це передбачати за обліковою політикою.

### 3. Мета статті і постановка завдання

У статті зроблено спробу обґрунтувати підхід до облікової політики підприємства саме щодо відображення витрат і доходів та фінансових результатів, позаяк щодо них вона формується в Україні наразі стохастично – це засвідчує аналіз пропонувані бухгалтерам взірців наказів про неї, незалежно від того, роблять це аудиторі чи науковці. І головною вадою при цьому є плутанина щодо відмінностей складових облікової політики – принципів, методів і процедур.

### 4. Виклад основного матеріалу

Для того, щоб облікова політика могла стати імперативом для тих, хто за висловом Я. Соколова, “думає і працює,... досліджує глибинні проблеми бухгалтерського обліку, хто створює нормативні документи (закони, положення, інструкції і вибирає ті або інші методологічні прийоми для досягнення більшої ефективності в роботі підприємства...” [5, с. 4], необхідне насамперед її теоретичне обґрунтування.

Проте вже поверховий екскурс в історію переконує, що цього в Україні не сталося, бо короткотривала дискусія навколо цієї проблеми у журналі “Світ бухгалтерського обліку” завершилась ось-таким абзацом у відомому законі, який пробували обговорювати тоді відомі вчені: “Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності” [1, с. 1].

Інакше й бути не могло, бо з часів Й. Шера та О. Рудановського про облікову політику (а точніше кажучи – про балансону політику) в публікаціях говорити остерігались, а при обговоренні згаданого Закону до такої дефініції навіть не дійшли. Отже, і не дивно, що повна відсутність “організованої сукупності логічно взаємопов’язаних узагальнених понять емпіричного походження” – якщо послуговуватись визначенням теорії відомим американським соціологом Т. Парсонсом [6, с. 12], – попри твердження, що “підприємство самостійно визначає облікову політику” [1, с. 5], на

практиці вилилось у бездумне копіювання загальників із уже згаданих зразків наказів про неї. Бухгалтерський же облік далі здійснюється за трафаретом, колись змонтованим за окремими пазлами, які фігурують у її теорії як нібито елементи методу, хоч уведення таких, приміром, як калькуляція, відбулося під тиском, опиратися якому ніхто не наважувався, а щодо звітності – то це сталося просто через невігластво\*, бо йшлося про балансоне узагальнення, звісно, у формі балансу. Але й нині маємо як елементи методу бухгалтерського обліку такі, що містять сутнісні тавтології, “оцінка і калькуляція”, “баланс і звітність”, хоч принаймні стосовно останньої пари це виглядає явним абсурдом, позаяк при цьому мало хто з людей, які це наводять, має на увазі баланс Головної книги, а не “Баланс” ф. №1.

Та ці недоладності блякнуть на тлі сутності облікової політики як “сукупності принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку”, бо власне перші не можна вважати дотичними до нього, якщо дотримуватись їхнього визначення чи то вже за згаданим Законом, чи за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [3]. Невідомо, з яких причин, але при визначенні принципів було проігноровано надбання світової теорії у викладі учнів знаменитого італійського вченого Ф. Бести (1845-1923), зокрема П. д’Альвізе (1860-1943) та Д. Дзаппи (1879-1960), які сформулювали вчення логісмографії та вісім загальних принципів бухгалтерського обліку:

- достовірність;
- своєчасність;
- відносна повнота;
- документованість;
- хронологічність;
- пов’язаність й координованість;

\* Підкреслимо: відомі вчені П. Німчинов, С. Татур, Т. Мітюшкін не визнавали ні калькуляції, ані звітності елементами методу бухгалтерського обліку.

– специфічність;  
– однорідність. Вони власне і є основою для наступних складових облікової політики підприємства, передусім, процедур. Тоді як прийняті за вітчизняною нормативно-правовою базою – це скоріше юридично-фінансові обмеження, особливо коли мати на увазі т. зв. принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, найбільш дотичний до теми статті.

Так-от, якщо виходити з того, що “принцип бухгалтерського обліку” – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [3, с. 3], то щодо згаданого зауважуємо: тут змішано власне принцип “відповідності доходів і витрат” із методом “нарахування”, що не може вважатися коректним для нормативних актів, які регулюють облікову політику, тим більше, що відображення доходів зараз ґрунтується на методі нарахування, хоч певний час у фінансовому обліку застосовувався касовий метод їхнього визначення (відмінений у 1998 р.).

Однак у податковому обліку валові доходи та валові витрати визначалися, як відомо, за обома методами (а не принципами!) – нарахування або касовим. Але перший метод зараз переважає в міжнародній практиці, хоча він не бездоганний.

Пояснимо це на прикладі. Припустимо, підприємство відвантажило покупцеві комплект вікон на суму 9 тис. грн. Собівартість комплекту – 7 тис. грн. Оплату проведено частково – 6 тис. грн. Отже, за методом нарахування буде 9 тис. грн. доходів, а за касовим – 6 тис. грн. Прибуток взагалі невідомий, бо для його визначення треба врахувати ПДВ, податок на прибуток, а при експорті – ще й митні платежі. Отож, спочатку треба здійснити записи в кореспонденції рахунків (табл. 1).

Внаслідок цього один і той же комплект вікон може бути реалізований з прибутком – 2,1 тис. грн. – якщо операції з обліку доходів за обліковою політикою підприємства відображаються за методом нарахування, або зі збитком 0,6 тис. грн. – коли б застосовувався касовий метод визначення доходів.

Це прояв одного з парадоксів бухгалтерського обліку (всього їх Я. Соколов нарахував аж 23), коли “товари продані (послуги надані), оплата не наступила, а прибуток є. В цьому випадку поки цінності (послуги) не будуть оплачені, в активі балансу вони будуть рахуватись на всю величину дебіторської заборгованості, яка виникла, і тим самим:

а) в пасиві балансу виникає прибуток, у той час як це тільки право на нього;

б) поява псевдоприбутку зумовить необхідність сплати дивідендів, податків, у той час, як наявних коштів для цих виплат немає. Таким чином, відвантаження товарів (надання послуг) як момент реалізації викривлює істинний стан фірми (її пасив)...” [4, с. 110].

Правда, і касовий метод теж не позбавлений недоліків, бо теж спричиняє парадокс, адже “товари продані (послуги надані)”, але “оплата не надійшла”, отож “у цьому випадку цінності (пос-

луги) доти, доки вони не будуть оплачені, рахуються в активі балансу за собівартістю, і тим самим буде:

а) занижена...дебіторська заборгованість;

б) зменшена вартість...активів;

в) скорочена сума для покриття (забезпечення) кредиторської заборгованості”, що теж “викривлює істинний стан фірми (її активів)” [4, 109].

Таким чином, доводиться шукати інший шлях вирішення проблеми відповідності доходів і витрат і, зважаючи на майже повсюдне застосування методу нарахування при визначенні доходів від реалізації, відтак фінансових результатів підприємства, хоч він так само піддається обґрунтованій критиці насамперед західних економістів (Л. Бернстайна та ін.) через свою відірваність від реальних грошових потоків, це має відбуватись, на наш погляд, у його межах. Зокрема, можна зважити на думку Я. Соколова: “Уводячи контрактивний рахунок, можна і дебіторську заборгованість показати в повній сумі, і в пасиві відобразити потенційний прибуток” [4, с. 110].

Правда, наведену цим ученим далі методику записів з урахуванням нинішніх реалій, які впливають з Податкового кодексу, на наш погляд, варто змінити. Бо усе ж таки за моментом відвантаження відбувається, як підкреслив Я. Соколов, тільки “поява псевдоприбутку”, але тим не менше вона “зумовить необхідність сплати...податків”, тоді, як “наявних коштів для цих виплат немає”.

Отож на директивному рівні треба нарешті визнати наявність цих парадоксів бухгалтерського обліку стосовно відображення доходів від реалізації, відтак фінансових результатів і, враховуючи тривалий досвід застосування обох методів (нарахування й касового), прийти до Соломонового рішення, яке може бути знайдене не за підходом *audit*, а лише консенсусом. Методичне ж забезпечення такого консенсусу у бухгалтерському обліку може бути таким (табл. 2).

Водночас варто відійти від догми\* собівартості, за якою вона у вітчизняній теорії доведена до абсурду, позаяк паралельно обчислюється двічі: один раз – як планова (нормативна), а інший – як фактична, хоч у всьому світі давно перейшли на систему стандарт-костс (чи її різновиду), де такого дублювання немає. Бо хоча нібито точна пооб’єктна калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) дуже важлива, це всього-на-всього вписується, як висловився Я. Соколов, у тезу: “Тьмы низких истин нам дороже нас возвышающий обман” (О. Пушкін), адже всі ці точності “обмежені тільки фантазією бухгалтерів”. Цілковито мав рацію О. Гуляев (1914), коли заявив: “...калькуляція не потрібна в тих випадках, коли прибуток планується наперед за кожним виробом, а асортимент продукції, яка випускається, задається виробничою програмою [4, 186]”.

Тим більше, що в теорії бухгалтерського обліку вже давно обґрунтовано методику визначен-

\* Я. Соколов зазначив: “...Обман калькуляції у кінцевому рахунку переміг. Тут узяла гору школа Кальмеса і це була вже не тенденція, а догма” [4, 186].

ння фінансових результатів за узагальненими даними бухгалтерського обліку, а зараз це можна зробити доволі просто завдяки уведенню рахунків восьмого класу “Витрати за елементами”, оскільки для цього досить порівняти їхню загальну суму у Головній книзі з отриманими доходами, відображеними на рахунках 71-75 сьомого класу “Доходи і результати діяльності” у ній же.

рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами: сума податку на додану вартість, акцизів (підкр. – Авт.), інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь

Таблиця 2

### Варіанти відображення доходів за обліковою політикою підприємства

| За варіантом Я. Соколова [4, 110].       |       |        |      | За пропонуваним варіантом  |       |        |      |
|--|-------|--------|------|--|-------|--------|------|
| Зміст операцій                           | Дебет | Кредит | Сума | Зміст операцій   | Дебет | Кредит | Сума |
| Віднесено на покупців вартість продукції | 36    | 70     | 200  | Віднесено вартість продукції на покупців та зараховано цю суму до доходів майбутніх періодів |       |        |      |
| Списано реалізовану продукцію            |       |        |      |  | 36    | 69     | 200  |
| Відображення очікуваного прибутку        | 90    | 26     | 180  |  |       |        |      |
| Оплата заборгованості покупцями          |       |        |      | Отримано оплату заборгованості від покупців  | 31    | 36     | 200  |
| Одночасно:                               | 70    | 69     | 20   |  |       |        |      |
| Відображення фактичного прибутку         |       |        |      | Одночасно:   |       |        |      |
|  | 31    | 36     | 200  | Відображення доходів від реалізації  | 69    | 70     | 200  |
|  | 69    | 79     | 20   |  |       |        |      |

Звісно, при цьому треба перейти від наявної парадигми визначення прибутку в дусі Е.-П. Леоте та А. Гільбо, тобто з урахуванням тільки реалізованих цінностей, до обчислення фінансових результатів за всією виробленою продукцією, що обґрунтував видатний український вчений М. Туган-Барановський [4, с. 269].

Причому це заодно не тільки дасть можливість спростити повторні рутинні розрахунки, пов’язані з калькуляцією собівартості тепер уже за даними бухгалтерського обліку, але й унеможливить “добування цифр зі стелі”, як саркастично висловився про калькуляцію учень П. Струве – І. Ніколаєв (1877-1942) [4, с. 463].

З цим, мабуть, погодиться більшість практиків, для яких поняття “рве баланс” зрозуміле через те, що при значній номенклатурі виробів завжди виникають відхилення розподілених за об’єктами витрат від їхньої загальної суми принаймні внаслідок заокруглень. У підсумку й сума прибутку виходить неточною (здебільшого завищеною), отож пасив балансу стає автоматично більшим від активу і “вирівнюється” ця нерівність звичайним незавершеним виробництвом чи готовою продукцією, що – теж автоматично – призводить до викривлення фінансових результатів у наступному році.

В контексті окресленої проблеми заодно варто звернути увагу на те, що за П(С)БО 15 “Дохід” ним визнається збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за

комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) (підкр. – Авт.); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) (підкр. – Авт.); сума закладу під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження, що належить іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Проте сказане не означає, що на рахунках бухгалтерського обліку ці суми не відображаються у складі доходів (як-от сума ПДВ та інших податків), чи взагалі не обліковуються (аванси, попередня виплата), а тому в обліковій політиці, якщо буквально розуміти текст П(С)БО 15 “Дохід”, можна вказати це таким же чином.

Відзначені застереження більшою мірою стосуються не власне облікової політики щодо відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку, а принципів розкриття інформації у фінансовій та податковій звітності, де дохід врешті-решт відображається без суми податку на додану вартість, акцизів та інших податків і обов’язкових платежів, котрі є складовою частиною загальної суми вартості продукції (товарів, робіт, послуг), яка з одного боку відноситься на покупців (замовників), а з іншого – записується як сума кредитового обороту за рахунками сьомого класу в кореспонденції: дебет 36, кредит 70-71. І лише внаслідок відображення податку на додану вартість за дебетом останніх та кредитом субрахунка 641 проходить, по суті, виключення цього податку із суми доходу підприємства, що загалом відповідає вказаному

застереженню П(С)БО 15 “Дохід”.

Проте в податковому обліку, хоч згаданий стандарт нібито його не стосується, якраз і передбачено виключення суми податку на додану вартість акцизів, інших податків і обов’язкових платежів із валових доходів саме в дусі П(С)БО 15 “Дохід”, особливо тоді, коли на підприємстві не застосовують спеціальних рахунків (за старим Планом рахунків був передбачений рахунок 48 “Валові доходи”, де записи сумарно дорівнювали кредитовому обороту у фінансовому обліку за тодішнім рахунком з обліку виручки (доходу) 46 “Реалізація”). Так-от, упродовж 1997-2010 рр. та першого кварталу 2011 року на підприємствах згадані податки просто-напросто виключали із суми валових доходів і в “Декларації про прибуток підприємства” вони вказувалися механічно зменшеними на одну шосту стосовно “Звіту про фінансові результати” ф. № 2.

При цьому нагадаємо, що так було не завжди, бо спершу в “Декларації з податку на додану вартість” сума обсягу продажу вказувалася ідентичною, як і за “Звітом про фінансові результати” ф. № 2, і тільки внесеними змінами у форму першої ці невідповідності у податковій звітності ліквідовані: сума продажу продукції (товарів, робіт, послуг) вказувалася в обох деклараціях однаковою – без податку на додану вартість.

Проте зараз, у зв’язку з тим, що за Податковим кодексом податок на прибуток, як виглядає, треба обчислювати за даними “Звіту про фінансові результати” ф. № 2, ці розбіжності щодо суми доходів будуть реанімовані. Отож і процедури за обліковою політикою підприємств теж доведеться визначати окремо: одні – для складання фінансової звітності, інші – для податкової. Тим більше, що на цьому розбіжності не закінчуються, бо вони можливі навіть там, де їх і не повинно було б бути, приміром, при визначенні амортизації, щодо якої далі припускаються розбіжності (т. зв. “податкова різниця”, коли загальна вартість усіх груп основних засобів “за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних засобів за даними податкового обліку” [2, п. 6].

## 5. Висновки

Викладене у статті дає підстави для висновку, що задеклароване у Податковому кодексі поєднання фінансового й податкового обліку витрат і доходів цілком можливе за обліковою політикою підприємств, але за умови зміни парадигми обчислення фінансових результатів. Зокрема, їх треба визначати за підходом видатного українського вченого М. Туган-Барановського, тобто, власне, як різницю між усіма доходами і витратами на виробництво, а не тільки за реалізованою продукцією.

Таким чином, вдасться перейти до обчислення прибутку (або збитку) за даними синтетичних рахунків у дусі ідеї Л. Гомберга, висловленої більш ніж століття раніше, позбувшись марудних калькуляційних розрахунків за кожним найменуванням продукції (робіт, послуг), що традиційно

здійснюється в Україні, хоча необхідності в цьому немає, зважаючи на можливість використання апробованих світовою практикою прогресивних технологій обліку витрат, як-от: стандарт-костс. Адже ні у фінансовій, ані тим більше в податковій звітності не відображається собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) чи отриманий від них прибуток або збиток, оскільки тут достатньо загальної суми фінансових результатів, визначеної за даними синтетичних рахунків сьомого й восьмого класів.

Водночас, аби за обліковою політикою підприємств можна було забезпечити уніфіковану методику відображення витрат і доходів як основи складання фінансової та податкової звітності, треба усунути будь-яку можливість виникнення розбіжностей чи то перших, чи других. З огляду на це видається, що т. зв. “податкові різниці”, приміром за амортизацією, через розбіжності оцінок необоротних активів, коли вони в минулому у фінансовому обліку цілком правильно вважалися основними засобами, а в податковому чогось основними фондами, мають бути усунуті ще до введення в дію Податкового кодексу. Інакше очікування позитиву від нього може бути зведене нанівець подальшими надуманими ускладненнями та ілюзорністю уніфікації податкового і фінансового обліку витрат і доходів, відтак і визначення прибутку (збитку) за обліковою політикою підприємств.

Та викладені у статті міркування не охоплюють усього спектру проблеми відображення витрат і доходів за обліковою політикою підприємств у сучасних умовах, отож її подальші дослідження є перспективними.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 року: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

2. Україна. Закон. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.

4. Соколов Я. В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

6. Parsons T. The present Position and Prospects of Systematic Theory in Sociology. The Free Press / T. Parsons. – 1954.

# МЕТОДИ ВИМІРУ ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІРМИ ЯК ОСНОВА СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Анотація.* Розглянуто методи та інструменти стратегічного управлінського обліку. Пропонується використовувати нормативний облік як основу для побудови системи, за якою можна виміряти підвищення економічної ефективності. Окреслено перспективи системи збалансованих показників через елементи фінансової звітності.

*Ключові слова:* системи вимірювання підвищення економічної ефективності, стратегічний бухгалтерський облік, нормативний облік.

Cheporov V.

# METHODS OF MEASUREMENT OF ECONOMIC EFFICIENCY IMPROVEMENT COMPANY AS A BASIS FOR STRATEGIC ACCOUNTING

*Summary.* Methods and tools of strategic managerial accounting are considerate. The standard costing is offered as basis for the construction of the performance measuring systems. Definition of perspectives of the balanced scorecard is given through the elements of the financial statements.

*Keywords:* performance measuring systems, strategic managerial accounting, standard costing.

## 1. Вступ

З початку 80-х років в світовій літературі із стратегічного управлінського обліку ведуться дебати відносно назви. Британські автори вважають за краще вживати термін «стратегічний управлінський облік» (SMA), а американські – «стратегічне управління витратами» (SCM).

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вперше визначення SMA дав Симондс [1]. На його погляд, стратегічний управлінський облік – це надання і аналіз управлінських бухгалтерських даних про бізнес і конкурентів і їх використання у розвитку бізнес-стратегії та її контролі. Бромвіч [2] більшою мірою засереджував увагу на фінансових показниках, стверджуючи, що SMA - надання та аналіз фінансової інформації про ринки продукції фірми, витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегій підприємства і деяких з його конкурентів, які діють на ринку протягом декількох періодів. Лорд [3] визначила SMA як процес, який поєднує: збір інформації про конкурента; визначення можливостей зниження витрат; відповідність бухгалтерського акценту стратегічному позиціонуванню. Діксон і Сміт [4] також пов'язували визначення SMA з процесом ідентифікації стратегічної бізнес-одиниці, стратегічного аналізу витрат, стратегічного аналізу ринку і стратегічної оцінки. З іншого боку, Шенк і Говіндараджан [5] визначили SCM як суміш елементів фінансового аналізу і три

теми в стратегічній управлінській літературі – аналіз ціннісного ланцюжка, аналіз стратегічного позиціонування і аналіз чинників витрат”. Рослендер і Харт [6] явно не вживали ані терміна SCM, ані терміна SMA, а використовували назву «Бухгалтерський облік для стратегічного управління з акцентом на споживачах».

## 3. Мета статті і постановка завдання

Отже, відмінності між змістом SCM і SMA полягають в наборі методів, які пов'язані з кожним з двох визначень. Незважаючи на великі напрацювання в галузі стратегічного управлінського обліку, його практична реалізація значно відстала.

## 4. Виклад основного матеріалу

Причинами повільного впровадження в практику методів SMA в 1990-ті роки деякі автори вважали те що SMA є “вігадкою академічної уяви” (Лорд [3]); викликають сумнів здатності або навички бухгалтерів для успішного просування SMA (Купер [7]); це тимчасове явище, пов'язане з недостатньою участю "внутрішніх" бухгалтерських відділів у впровадженні SCM у корпораціях (Шенк [5]); реальні впровадження стратегічного обліку, швидше за все, виходили з «тіні» бухгалтерського персоналу, який не повідомляв керівництву, чим займається бухгалтерський штат безпосередньо (Шенк [5]).

Бромвіч і Бхимані [8] не погоджувалися з твердженням американців, що управлінський облік



був в кризі. Вони вважали, що реальною проблемою управління було те, що недоцільно надалі дотримуватись короткострокового і внутрішньо сфокусованого підходу до облікової інформації в умовах інтенсивної глобальної конкуренції, яка вимагає довгострокової стійкості та стратегічного позиціонування. На їхню думку, головна причина пов'язана з корпоративними менеджерами, які допускали це, відзначаючи, що ситуації, описані в американських прикладах, показали, що не лише і не тільки системи обліку треба змінити.

про розподіл витрат і контроль за інвестиціями; надання працівникам лише уривчастої інформації; недостатня увага до ділового середовища, в якому функціонує компанія; орієнтація на поточні результати діяльності.

Зазначимо, що російське видання цієї книги має назву «Оцінка ефективності діяльності компаній», а оригінальна назва книги – «Performance drivers», що відображає складність перекладу слова «performance». В російській та українській мовах немає точного аналога цього терміна.

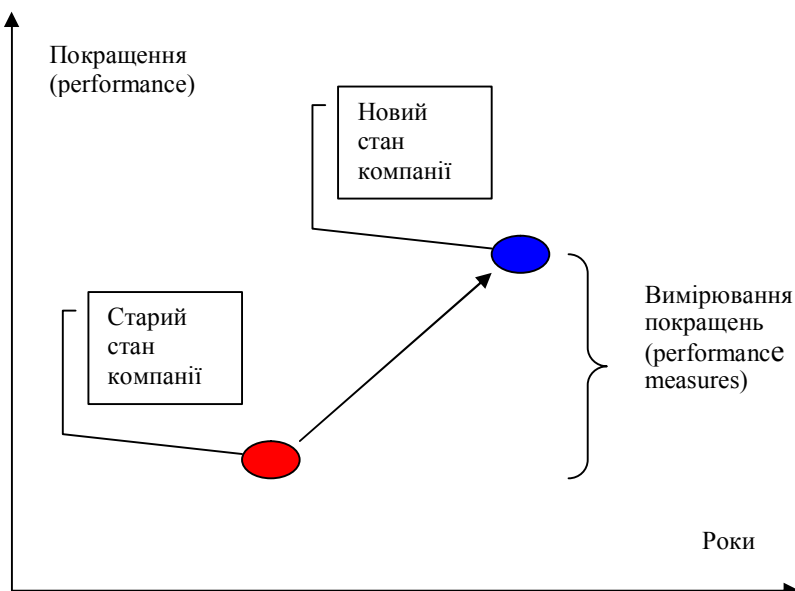


Рис.1. Концепція вимірювання підвищення економічної ефективності

З наведених вище визначень видно, що ціла низка авторів вважає, що основний акцент у визначенні економічного терміна «стратегічний управлінський облік» необхідно зробити на його зовнішній орієнтації. Отже, загально визначення «стратегічний управлінський облік» поки що не існує.

Постановка завдання, мета статті. Метою роботи є визначення суті стратегічного управлінського обліку, зміст його методів і його інтеграцію в загальну систему обліку на підприємстві на основі методів оцінки підвищення економічної ефективності.

Поява SCM стала третьою стадією розвитку дисципліни управлінського обліку: від обліку витрат до управлінського обліку, а потім до SCM. Облік витрат перетворився на управлінський облік періоду з 1945 - 1960- х рр. Хоч управлінський облік підкреслив роль фінансової інформації для прийняття рішення у діапазоні проблем бізнесу, він не розглядав, явно або неявно, контексту бізнесу, в якому реалізовувались.

Ольве, Рой і Веттер [9] коротко сформулювали недоліки традиційної системи управлінського обліку і контролю: недостовірність інформації для ухвалення рішення; нездатність враховувати сучасні вимоги організації бізнесу і стратегії компанії; опора на інформацію, отриману в системі бухгалтерського обліку; недостовірність інформації

Словники цій термін перекладають як продуктивність, виконання, ефективність, діяльність, представлення, спектакль, робочі характеристики, дія, здійснення, експлуатаційні якості, характеристика, поведінка, гра, льотні якості, сцена, коефіцієнт корисної дії, подвиг, трюки, льотні дані, вчинок, робота на публіку, лінія поведінки. Цей термін відображає процес, який повинен забезпечити визначене зростання економічної ефективності діяльності компанії в майбутньому або, інакше кажучи підвищити ефективність її діяльності. Тому, на нашу думку, більш точнішими термінами, які відображають зміст слів «performance drivers», є чинники покращень або чинники підвищення економічної ефективності. Підвищення економічної ефективності – це якісний перехід компанії на новий, вищий рівень, а чинники – це грошові та негрошові вимірники, зміна яких і приводить до зміни стану компанії (див. рис. 1.). Отже, під підвищенням економічної ефективності (performance) розуміємо якісний стрибок в діяльності компанії, який повинен статися в стратегічній перспективі. Сьогодні використовується декілька моделей систем виміру підвищення економічної ефективності [10], в першу чергу систему збалансованих показників (СЗП).

Хоча СЗП стала дуже популярною, немає єдиної версії моделі, яка була б загальноприйня-

тою. На наш погляд, можна вживати термін «стратегічно орієнтований бухгалтерський облік», який охоплює певний набір методів, органічно пов'язаних з продуктами, ринками й організаційною структурою компанії. Це процес представлення та аналізу даних про продукти і ринки компанії, її найближчих конкурентів з урахуванням організаційної структури, переважно в термінах чинників витрат і прибутку для прийняття стратегічних рішень, які зазвичай є довгостроковими, істотно впливають на організацію і приводять до отримання конкурентних переваг.

|                           |           |   |                                  |           |   |                           |            |   |                           |            |
|---------------------------|-----------|---|----------------------------------|-----------|---|---------------------------|------------|---|---------------------------|------------|
| Pc – перспектива клієнтів |           | + | Pb – перспектива бізнес-процесів |           | = | Pd – перспектива розвитку |            | + | Pf – перспектива фінансів |            |
| збільшення                | зменшення |   | збільшення                       | зменшення |   | зменшення                 | збільшення |   | зменшення                 | збільшення |

**Рис. 3. Правило подвійного бухгалтерського запису в перспективі СЗП**

Ми пропонуємо розглядати стратегічно орієнтований бухгалтерський облік як певний набір методів або інструментів, ступінь важливості яких може змінюватися від однієї галузі до іншої або від одного підприємства до іншого, оскільки система внутрішнього обліку в залежить передовсім від потреби в інформації з погляду керівників.

На нашу думку, розвиток стратегічно орієнтованого бухгалтерського обліку, оснований насамперед на моделях, за якими вимірюють підвищення економічної ефективності (performance measures) та які мають бухгалтерську природу. Загальним у всіх цих підходах є порівняння (різниця в абсолютних або відносних величинах) між майбутнім станом компанії та її поточним станом. Тому видається логічним використання системи нормативного бухгалтерського обліку як інструменту оцінки підвищення економічної ефективності.

У попередніх роботах автора показано [11], що перспективи системи збалансованих показників (СЗП) можуть бути аналогом відхилень в нормативному обліку.

При цьому, за аналогією з бухгалтерською балансовою тотожністю, перспективи клієнтів і бізнес-процесів можна вважати аналогом активу, фінансова перспектива є відхиленням у фінансових результатах, тобто пов'язана з власним капіталом. Перспектива інновацій та зростання пов'язана з людським капіталом.

На відміни від класичної системи збалансованих показників, вимірювання підвищення економічної ефективності, пов'язане з постачальниками, ми відносимо до перспективи клієнтів, а не бізнес-процесів. Видається логічним використання саме чотирьох перспектив, оскільки одна з них пов'язана з фінансовими результатами, друга – з процесами виробництва усередині компанії, а дві інших – із зовнішніми контрагентами (клієнтами,

постачальниками або державою) і працівниками компанії, тобто тими операціями компанії, внаслідок яких виникає або дебіторська, або кредиторська заборгованість.

Балансова тотожність в термінах перспектив приводить до можливості вживання правил подвійного бухгалтерського запису до індикаторів перспектив СЗП по дебету і кредиту рахунків.

Перспектива клієнтів – збільшення чистого активу за рахунок відносин з постачальниками та покупцями; перспектива бізнес-процесів – зростання чистого активу за рахунок внутрішніх бізнес-

процесів; перспектива розвитку – збільшення людського капіталу; перспектива фінансів – нарощування власного капіталу за рахунок прибутку.

### 5. Висновки

У роботі зазначено, що ядром системи стратегічно орієнтованого бухгалтерського обліку є системи виміру підвищення економічної ефективності, і, передовсім, система збалансованих показників (СЗП). Встановлений зв'язок між перспективами СЗП і відхиленнями в нормативній системі бухгалтерського обліку на прикладі відхилень у прямих матеріальних і трудових витратах. Визначено перспективи СЗП у термінах бухгалтерського обліку і правил подвійного бухгалтерського запису для цих перспектив.

Зауважимо, що перевага інструментів і моделей виміру полягає в тому, що можна використовувати не лише грошові вимірники, але і негрошові, які називають індикаторами або чинниками. Це дає змогу точно визначати ключові чинники витрат, вимірювати їхні зміни та впроваджувати систему мотивації персоналу. Використання чинників, а не самих витрат також допомагає приховати реальну інформацію у грошовому вираженні від конкурентів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Simmonds K. Strategic management accounting// Management Accounting. – Vol. 59 No. 4.– 1981. -pp. 26–30.
2. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organizations and Society. – Vol. 15 Nos 1/2. – 1990.– pp. 27–46.
3. Lord B. Strategic management accounting: the emperor's new clothes?// Management Accounting Research. – Vol. 7. No. 3.– 1996.– pp. 347–366.
4. Dixon R. Strategic management accounting.

/ Dixon R., Smith D.// - Omega.- Vol. 21. No. 6.- 1993.- pp. 605–618.

5. Shank J. K. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage /Shank J. K., Govindarajan V.// The Free Press, New York, NY USA, 1994.

6. Roslender R. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting / Roslender R., Hart, S.J. //Critical Perspectives on Accounting. Vol. 13. No. 2.– 2002.– pp. 255–277.

7. Cooper R. Look out, management accountants //Management Accounting, part 1, Vol. 77 No. 11.- 1996.- pp. 20-26.

8. Bromwich M. Management Accounting Pathways to Progress/Bromwich M., Bhimani A. //

Chartered Institute of Management Accountants. London.–1994.

9. Ольве Н-Г. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей: [пер. с англ.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 304 с.

10. Performance measurement, [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://en.wikipedia.org/wiki/Performance\\_measurement](http://en.wikipedia.org/wiki/Performance_measurement)].

11. Чепоров В. В. Бухгалтерская природа системы сбалансированных показателей / В.В. Чепоров // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского, Симферополь. – 2011. – Том 24 (63), №1. – С.234– 245.

УДК 657

Чиж В. І., Тищенко О. І.

## ОПЕРАТИВНИЙ КОНТРОЛІНГ ВИТРАТ З ВИКОРИСТАННЯМ ІТ-ТЕХНОЛОГІЙ

*Анотація.* Постійне зростання потоку інформації, що необхідна в процесі управління, та підвищення вимог до оперативності її надання вимагають використання сучасних ІТ-технологій. У статті розглянуто вимоги до оперативного контролінгу витрат, розкрито його функції та процедури формування інформації про виробничі витрати з використанням ІТ-технологій. Запропоновано структуру автоматизованих робочих місць, що задіяні у формуванні інформації про прямі виробничі витрати в оперативному контролінгу.

**Ключові слова:** контролінг, ІТ-технології, витрати, автоматизоване робоче місце.

Chyg V., Tyshchenko O.

## OPERATIVE CONTROLLING COSTS USING IT-TECH

*Summary.* Constantly growing stream of information which is needed in the process of management, and the increases of requirements to operative ness of its grant require the use of modern IT-technologies. In the article it is considered requirement to operative controlling of charges, his functions and procedures of forming of information are exposed about the charges of productions with the use of IT-technologies. The structure of workstations which are involved in forming of information about lines expenses of productions in operative controlling is offered.

**Keywords:** controlling, IT technology, the costs workstation.

### 1. Вступ

Складність системи управління витратами та постійне ускладнення запитів управління зумовлюють потребу вдосконалення діючих та розробки нових інструментів контролінгу. В оперативному контролінгу виробничих витрат задіяні великі ма-

сиви інформації з планування витрат та контролю їх рівня. Стрімкий розвиток технічних засобів обробки інформації уможлиблює підтримку достатнього рівня якості управлінських процесів за допомогою інформаційних технологій, використовуваних в контролінгу.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Розкриттю суті контролінгу присвячені праці зарубіжних вчених [1,2], в дослідженнях вітчизняних науковців висвітлено процедури контролінгу, його інструменти, особливості використання на українських підприємствах [3]. Інформаційні технології в загальному визначенні – це певний засіб перетворення інформації [4]. Найчастіше їх асоціюють з комп'ютерними технологіями, проте вони також можуть містити технології зв'язку для передачі інформації. Дослідження щодо використання інформаційних технологій в різних сферах діяльності (економіці, управлінні, бухгалтерському обліку) наведені в працях С. В. Івахненкова О. С. Гергенова та інших [4, 5]. У них подано суть інформаційних технологій, процедури їх використання, алгоритми обробки інформації, побудови автоматизованих робочих місць. Питання використання ІТ – технологій в оперативному контролінгу практично не розглядалися, що зумовлює актуальність такого напрямку досліджень.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою цієї роботи є визначення вимог до оперативного контролінгу витрат з використанням ІТ-технологій, розробка процедур та послідовності обробки інформації щодо витрат для забезпечення оперативності та підвищення якості управлінських рішень.

## 4. Виклад основного матеріалу

На основі аналізу дефініцій "інформаційної технології" основну мету їх використання в оперативному контролінгу виробничих витрат можна визначити в такий спосіб - отримання потрібної для управління інформації належної якості у певний термін на визначених заздалегідь носіях шляхом перетворення вихідних даних у результативну інформацію. У цьому дослідженні інформаційна технологія відображена як процес, в якому використовують сукупність методів і програмно-технічних засобів для забезпечення збору, обробки, збереження, передачі та подання інформації з метою зниження трудомісткості та підвищення ефективності використання інформаційних потоків.

Інформаційна технологія на відміну від інших технологій збирання, обробки та передачі інформації має низку відмінних рис, а саме:

- обробку інформації здійснюють за допомогою комп'ютера за заданими алгоритмами;
- великі обсяги інформації підлягають збереженню на машинних носіях;
- передачу управлінської інформації на значні відстані проводять в обмежений час.

Залежно від виду інформації, що підлягає обробці, в оперативному контролінгу виробничих витрат використовують різні види інформаційних технологій (системи керування базами даних, алгоритмічні мови, табличні та графічні процесори), які за необхідністю можуть бути об'єднані в інтегровані пакети.

Сучасний етап розвитку інформаційних технологій, що характеризується як "нова інформаційна технологія", розпочав своє формування з середини 80-х років минулого століття. Для такої

технології є характерним використання розвинутої комп'ютерної техніки, "дружного" програмного забезпечення, надійної комунікації, діалогового режиму спілкування користувачів з комп'ютером. Нова інформаційна технологія передбачає використання поряд з персональним комп'ютером телекомунікаційних систем і сучасних можливостей Інтернету [4]. Вона дозволяє інтегрувати різні можливості обробки інформації щодо виробничих витрат підприємства на робочому місці, у тому числі розрахункові, довідково-інформаційні й сервісні, що забезпечує гнучке реагування на зміну функцій, завдань, алгоритмів побудови з урахуванням інформаційних потреб користувачів. Управління виробничими витратами підприємства, що побудоване на принципах такої інформаційної технології, реалізується в межах певної інформаційної системи. За своєю суттю інформаційна технологія є більш широким поняттям, ніж інформаційна система, оскільки вона може існувати поза її межами. При цьому інформаційна система виконує роль середовища для реалізації певної кількості технологій. Сукупність певним чином організованих інформаційних систем, які забезпечують ефективне прийняття управлінських рішень щодо виробничих витрат підприємства, утворюють інформаційну систему управління. Інформаційні системи управління - це комп'ютеризовані системи, які здатні перетворювати інформацію, проводити розрахунки, логічні операції з використанням комп'ютерних мереж і сучасних інформаційних технологій. Вони характеризуються поєднанням автоматичного й ручного способів обробки інформації. В праці, присвяченій дослідженню управління витратами [6], обґрунтовано положення, що його доцільно розглядати як органічний складник управлінського обліку, контролінгу. У зв'язку з цим, контролінг виробничих витрат є частиною інформаційної системи управління підприємством і є сукупністю інформації, методів, моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і рішень, а також фахівців, які займаються обробкою інформації й прийняттям управлінських рішень у межах підприємства.

Використання ІТ-технологій в оперативному контролінгу виробничих витрат дозволяє знизити трудомісткість обробки управлінської інформації, досягти оперативності її формування й передачі, підвищити її візуальність та місткість. Управлінську інформацію в оперативному контролінгу опрацьовують і надають у діалоговому режимі за запитом керівництва. Для цього передбачено одноразове введення первинної інформації, на основі якої в автоматичному режимі формують необхідні реєстри аналітичного й синтетичного обліку та форми управлінської звітності. Технологічний процес обробки первинної інформації в оперативному контролінгу складається з кількох етапів, які забезпечують швидкість обробки та передачі інформації користувачам, можливість отримання інформації в різних аналітичних аспектах, підвищують оперативність контролю й дозволяють своєчасно виявляти та усувати помилки. Це збір, реєстрація й передача первинної інформації для подальшої автоматизованої обробки; формування масивів даних на ЕОМ; обробка й контроль уве-

деної первинної інформації; формування підсумкових результатів за звітний період, підготовка форм управлінської звітності.

Оперативний контролінг виробничих витрат виконує дві основні функції - інформативну та контрольну. Ці функції дещо змінюються з використанням інформаційних технологій. Характеристику функцій оперативного контролінгу виробничих витрат наведено в табл. 1, з якої видно, що використання інформаційних технологій в оперативному контролінгу виробничих витрат підвищує оперативність їх контролю та вірогідність його результатів. Наявність у системі функцій з ідентифікації часу, виду операцій і робочого місця, на якому здійснюються операції в межах підприємства, дозволяє вчасно усувати помилки, прискорює пошук місця їхнього виникнення й винних осіб. Для забезпечення збереження інформації в пам'яті комп'ютера й недопущення несанкціонованого доступу до неї в системі оперативного контролінгу передбачено робочі місця з різним статусом залежно від можливості внесення змін у систему (з повним доступом в інформаційну систему й обмеженим). Останній передбачає можливість тільки перегляду інформації або внесення даних у систему, але в межах свого робочого місця й пов'язаних з ним завдань.

Використання в оперативному контролінгу виробничих витрат ІТ-технологій дозволяє уникнути помилок через ненавмисно неправильні дії працівників, що обробляють інформацію (введення в первинний документ неправильних реквізитів або здійснення машинальних помилок) та спростити процедуру їх контролю завдяки блокуванню системою введення свідомо помилкових даних. Такі процедури пов'язані зі здійсненням первинного контролю, організація якого підвищує точність звітних показників.

Характерною особливістю використання в оперативному контролінгу ІТ-технологій є автоматизація процедури групування даних в управлінських документах за визначеними ознаками. Процес систематизації даних і формування проміжних форм звітності відбувається на машинних носіях автоматично без безпосереднього втручання користувача.

З метою контролю операцій в оперативному контролінгу передбачено перегляд проміжних показників і, за необхідності, перенесення їх на паперовий носій. Важливе значення для підвищення оперативності контролю виробничих витрат має наявність процедури з розшифрування будь-якого проміжного або звітного показника з відображенням алгоритму його одержання й вихідних даних, які було використано при його формуванні. Це забезпечує вірогідність і точність управлінської інформації.

З метою підвищення візуалізації інформації про фактичний стан виробничих витрат після закінчення виконання певного етапу технологічного процесу в оперативному контролінгу передбачена можливість формування звітних даних у графічній

або табличній формі, а також у будь-якій іншій формі за запитом користувачів.

Таблиця 1

**Характеристика інформативної і контрольної функцій, які реалізовані в оперативному контролінгу виробничих витрат з використанням ІТ-технологій**

| Система оперативного контролінгу, побудована на ІТ-технологіях  |   |
|---|---|
| Інформативна функція  | Контрольна функція  |
| <p>1. Автоматизація процесу документування операцій з управління виробничими витратами:</p> <p>а) уведення інформації за допомогою автоматизованих реєстраторів даних (за можливістю);</p> <p>б) систематизація (групування) даних за обраними критеріями;</p> <p>в) формування внутрішньої управлінської звітності за встановленими параметрами.</p> | <p>Підвищення оперативності контролю виробничих витрат й вірогідності його результатів.</p>   |
|   | <p>1. Первинний контроль (усунення помилок при перенесенні даних з паперового носія на машинний):</p> <p>а) ідентифікація робочих місць, на яких провадиться введення первинних даних;</p> <p>б) обмеження доступу до інформації, що використовується в управлінні виробничими витратами (присвоєння кожному робочому місцю окремого статусу);</p> <p>в) блокування системи при введенні свідомо неправильної інформації.</p> |
|   | <p>2. Візуалізація облікових даних:</p> <p>а) відбиття інформації про фактичну суму виробничих витрат та відхилень від нормативної величини за певний проміжок часу на моніторі комп'ютера;</p> <p>б) подання вихідної інформації в графічній формі;</p> <p>в) формування інформації щодо виробничих витрат в іншому вигляді.</p>   |
| <p>3. Перевага нерегламентованої форми надання даних про фактичний стан виробничих витрат.</p>  | <p>2. Організація поточного контролю: виведення на екран інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних після виконання кожного етапу модифікованого технологічного циклу.</p> <p>3. Забезпечення можливості розшифровки будь-якого вихідного показника з відображенням вихідних даних і алгоритму його розрахунку.</p>   |

Загальну процедуру формування інформації про виробничі витрати в оперативному контролінгу з використанням ІТ-технологій наведено на рис. 1.



**Рис. 1. Процедура формування інформації про виробничі витрати в оперативному контролінгу з використанням ІТ-технологій**

Основними типами вхідної інформації, що використовують в управлінні виробничими витратами, є змінна й постійна інформація, яку фіксують у базі даних вхідної інформації. Ця інформація надходить із суміжних підсистем оперативного контролінгу ("Планування", "Нормування", "Управління виробництвом"), що забезпечує принцип системності й гармонізації всіх елементів системи. Інформацію постійного характеру подано у формі відповідних довідників або класифікаторів, що прискорює й спрощує процес формування вхідної первинної інформації.

Основними постачальниками інформації про прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці є підсистеми "Управління трудовими ресурсами", "Управління матеріальними ресурсами" й "Управління виробництвом".

Після введення в базу даних усієї необхідної інформації відбувається її обробка й розрахунок проміжних показників. Цей етап здійснюється системою автоматично за заданим заздалегідь алгоритмом – машинним кодом. Повну обробку первинних даних завершують підготовкою вихідної інформації – підсумкових показників, які формують базу звітних даних.

В основу оперативного контролінгу з використанням ІТ-технологій, покладено систему взаємозалежних автоматизованих робочих місць (АРМ). АРМ належить до засобів комплексної автоматизації праці осіб, які задіяні у формуванні інформації про виробничі витрати, і становить функціональну спеціалізовану людино-машинну систему, що складається із сукупності програмно-технічного комплексу, інформаційного й додаткового інструктивно-методичного та організаційно-технологічного забезпечення. АРМ є структурною одиницею

інформаційної системи оперативного контролінгу й дозволяє здійснювати фіксацію фактичних даних про виробничі витрати і контроль дотримання встановлених норм для підготовки й ухвалення управлінських рішень. Основна концепція створення АРМ полягає в застосуванні децентралізованої системи обробки даних на робочих місцях працівників, створенні локальних баз даних, а також при необхідності використання баз знань, локальних і глобальних мереж. Оперативний контролінг з використанням ІТ-технологій доцільно будувати за модульним принципом. Взаємозв'язок і взаємодія всіх АРМ забезпечується за принципом системності, що дозволяє знизити витрати на утримання системи й забезпечити поетапне нормування її потужності в міру виникнення нових потреб щодо управління виробничими витратами. Залежно від потреб управління в узагальненні інформації виокремлено три категорії АРМ, що дозволяє вирішити комплекс завдань з управління виробничими витратами. Виходячи з мети оперативного контролінгу виробничих витрат, зміст завдань, розв'язаних на АРМ кожної категорії, визначають сукупністю вихідних показників. АРМ – це відособлені елементи однієї системи (оперативного контролінгу), що виконують специфічні функції. На АРМ, що належать до однієї категорії, може вирішуватися кілька різномірних завдань, що стосуються різних об'єктів і підсистем управління. Для полегшення технології обробки даних на АРМ, усунення виконання ідентичних завдань на різних АРМ, зручності встановлення інформаційних зв'язків між ними необхідно провести групування завдань за низкою ознак: функціональною ознакою облікових робіт і відповідним їм рівням управління.

## 5. Висновки

Використання в оперативному контролінгу виробничих витрат ІТ-технологій надає переваги при реалізації інформативної та контрольної функцій, за умов застосування розподіленої системи обробки даних і чіткої структуризації робочих місць, що беруть участь у формуванні інформації про виробничі витрати, дозволяє підвищити вірогідність вихідних даних, розширити їх аналітичність (інформативність), оперативність надання користувачам, а також забезпечує якісний контроль на кожній стадії управління. Підвищення вимог до вихідної управлінської інформації щодо виробничих витрат зумовлює потребу в перегляді процедури її формування, що є напрямом подальших досліджень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан [пер. с нем. ; под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача,

М. Л. Лукашевича]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

2. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер : [пер. с нем. Ю. Г. Жукова; под ред. и с пред. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича]. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 2006. – 304 с.

3. Зарубин С. Оперативный контроллинг / С. Зарубин // Финансовый директор. – 2004. – № 7. – С. 22–27.

4. Гергенов А. С. Информационные технологии в управлении : учеб. пособие / А. С. Гергенов. – Улан-Удэ : Изд-во ВСГТУ, 2005. – 72 с.

5. Ивахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: наук. вид. / С. В. Ивахненко. – Житомир : АСА, 2001. – 416 с.

6. Управління затратами підприємства : монографія / [Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлапюнов, Г. А. Макухін]. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.

УДК 338.5.01:657.1

Чижевська Л. В.

## ВПЛИВ ТЕОРІЙ ЦІНОУТВОРЕННЯ І ВАРТОСТІ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Анотація.* У статті розглядаються базові положення основних теорій ціноутворення та вартості і їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку. Аналізуються причини виникнення історичної та справедливої вартості в бухгалтерському обліку, а також вплив сучасних економічних теорій на відображення в бухгалтерському обліку транзакційних витрат. Визначено наслідки розвитку економічних теорій як науки для бухгалтерського обліку.

*Ключові слова:* теорії ціноутворення, вартості, економічні теорії, транзакційні витрати.

Chygevs'ka L.

## EFFECT THEORIES OF PRICING AND VALUE ON THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING

*Annotation.* Basic statements of the major theories of pricing and value as well as their influence on the accounting development have been considered. Causes of origination of historical and fair value in accounting as well as influence of present-day economic theories on the accounting reflection of transaction costs have been analyzed. Consequences of economic theories' development as a science for accounting have been determined.

*Keywords:* theory of pricing, cost, economic theory, transaction costs.

### 1. Вступ

Ціна є природним наслідком обмінних операцій, властивих ринковій економіці. На її формування впливає значна кількість чинників ринкових відносин економічної діяльності. Тому вона є фун-

даментальною економічною категорією і предметом дослідження вчених-економістів протягом багатьох поколінь, що стало поштовхом для зародження різних теорій ціноутворення і вартості.

Сучасна цінова політика відрізняється динамізмом, наступальним характером, ускладненням інструментарію, багатоваріантністю. Сучасне економічне життя стрімко трансформує природу загроз і викликів. Тому цінова політика є інструментом боротьби з бідністю.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Основні аспекти і процедури ціноутворення досить докладно висвітлені у наукових працях вітчизняних і зарубіжних науковців і фахівців, зокрема, М. Артуса [2], С. Білобловського [3], Н. Васильєвої [4], В. Корнієва [7], С. Основицького [13], І. Павлова, Е. Уткіна [13] та ін.

Значимість досягнень науки визначаються не стільки їх внутрішньою глибиною та оригінальністю, скільки широтою теоретичного базису, на якому вони можуть знайти своє застосування.

Виявлення впливу теорій ціноутворення і вартості на бухгалтерський облік має соціально значиму направленість, що пояснюється прямим зв'язком між доходами населення, купівельною спроможністю та цінами на товари. Будь-яка економічна теорія повинна задовольняти принципу відповідності: переходити в менш загальну теорію на тих умовах, на яких була встановлена попередня.

Необхідність осмислення зазначених вище теорій в контексті їх впливу на бухгалтерський облік зумовлена тим, що економічна теорія, оперуючи спрощеннями, припускає можливі варіанти вирішення проблеми, тоді як бухгалтерський облік забезпечує механізм впровадження цього варіанту на рівні суб'єкта господарювання. Призначення економічної теорії в даному випадку не полягає у формуванні фундаментальної аксіоми, яка б створила чіткий базис для бухгалтерського обліку, але у встановленні орієнтирів для розвитку бухгалтерського обліку відповідно до загальних тенденцій розвитку економічної думки. Це, у свою чергу, сприятиме поступовому розвитку бухгалтерського обліку, основою для якого повинні служити перевірені теорії економічної науки. Хоча нині система бухгалтерського обліку залишається одним з найстійкіших інститутів, проте закладений у нього потенціал використовується не повністю.

Система бухгалтерського обліку на підприємстві не дає потрібної інформації для впровадження ефективних політик ціноутворення. Орієнтація бухгалтерського обліку на розрахунок витрат, а не на визначення ціни, слугує швидше виправданням, ніж обґрунтуванням рівня цін. Проблема полягає у тому, що у бухгалтерському обліку відсутні адекватні рішення про наслідки зміни ціни на продукцію, на відміну від наслідків зміни витрат на її виробництво. На практиці, як правило, такі розрахунки здійснюються окремо від системи бухгалтерського обліку в інших інформаційних системах за допомогою не бухгалтерських програмних продуктів. Тому бухгалтерський облік повинен створювати особливий контент, який забезпечив би бізнес інформацією для впровадження цінової політики, оцінки результатів діяльності, прогнозування напрямків підвищення ефективності бізнесу.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є аналіз основних теорій ціноутворення і вартості в контексті їх впливу на систему бухгалтерського обліку. Для виокремлення системи необхідно визначити її межі та об'єкти навколишнього середовища, вплив яких на систему найбільш суттєвий. Під межами системи розуміємо ті межі, всередині яких системні об'єкти, їх властивості та зв'язки можна адекватно пояснити і забезпечити управління ними. Навколишнє середовище є сукупністю природних і (або) штучних систем, що впливають на функціонування об'єкта.

## 4. Виклад основного матеріалу

Науковий підхід починається із встановлення меж сфери, яка охоплює досягненні науки, які не викликають сумнівів, і меж сфери того, що суперечить науковому досвіду. Між цими межами лежить область недослідженого, але можливого. Таким шляхом розвивалися теорії цінності і вартості. У тлумаченні питання вартості як основної категорії політичної економії історично склалися дві течії. Перша виходила з об'єктивності вартості і того, що її джерелом є праця на виробництво товару (теорії трудової вартості, витрат виробництва, трьох факторів виробництва). Представники другої течії вважали вартість суб'єктивною категорією, що впливає з корисності товару порівняно з корисністю інших благ. Ці підходи втілені в теорії граничної корисності; теорії визначення ціни, виходячи з огляду на коливання пропозиції тощо.

Теорія трудової вартості була розроблена фундаторами класичної політекономії В. Петті, А. Смітом і Д. Рікардо та завершена К. Марксом у середині XIX ст. Особливістю досліджень А.Сміта ринкового ціноутворення було намагання пояснити формування ціни з позицій однофакторної теорії мінової вартості, нехтуючи при цьому споживчою вартістю.

Теорія трудової вартості вбачає у вартості об'єктивну основу ціни, а головною сферою її утворення виступає суспільне виробництво. Кількісна сторона ціни повністю залежить від вартості, тобто від зміни витрат на виробництво товару, а ринок, ринковий попит відіграють не основну, а допоміжну роль.

Приблизно одночасно з теорією трудової вартості виникла теорія витрат виробництва, яку розробив Ф. Кене. За цією теорією в основі мінової вартості лежать витрати виробництва, тобто враховується уречевлена праця. У свою чергу, витрати виробництва залежать від цін на окремі їхні елементи (сировина, робоча сила тощо). Звідси, використання витрат виробництва як основи ціни пояснює ціни на продукцію цінами на окремі елементи витрат.

Теорія трьох факторів виробництва (Ж.-Б. Сей та Ф. Бастіа) трактує формування вартості в процесі виробництва як додавання витрат його трьох основних чинників: праці, капіталу (засобів виробництва) і землі, ціною яких є відповідно заробітна плата, рента і прибуток.

Фактори виробництва, за цією теорією, беруть рівну участь у процесі утворення вартості, а



доходи від їхнього використання у вигляді заробітної плати, відсотка і земельної ренти є ціною чинників виробництва. Ціна факторів, на думку авторів, формує основу вартості, грошовим вираженням якої і є ціна. Одержання доходів від продуктивності чинників означає, що такі доходи, як відсоток і рента, утворені засобами виробництва і землею, привласнюються їхніми власниками.

Суть методики ціноутворення з позицій трудової теорії К. Маркса полягає в тому, що основою формування вартості є людська праця як товар, що купується і продається за певною ціною. При цьому вартість товару виявляється тільки під час еквівалентного обміну на інший товар в процесі мінювих відносин [5]. Праця вважалася єдиним мірилом ціни.

Внеском К. Маркса у розвиток теорії ціни є чітке розмежування вартості і ціни. За визначенням К. Маркса, ціна є грошовим вираженням вартості товару. Вартість, на його думку, визначається сукупно необхідними витратами, є основою ціни, а співвідношення між попитом і пропозицією впливає на відхилення ціни від вартості. Визначається вартість не тим робочим часом, що витрачається на виробництво товарів, а тим, що витрачається на їх відтворення. Водночас К. Маркс та Ф. Енгельс також звертали увагу на певний “теоретичний хаос” у поглядах А. Сміта щодо трудової теорії вартості, а також на те, що його послідовники брали за основу своїх узагальнень лише окремі елементи теорії Сміта, відкидаючи або ігноруючи інші [7].

У бухгалтерському обліку відображення трудової теорії вартості та теорії трьох факторів виробництва реалізувалося в принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме в принципі історичної (фактичної) собівартості, за яким пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи із витрат на їх виробництво та придбання. Прикладом реалізації цього принципу є калькулювання собівартості продукції, на основі якої виготовлена продукція відображається в обліку, і яка виступає базою для оцінки витрат виробництва і встановлення ціни реалізації даної продукції, а, отже, і визначення фінансового результату діяльності підприємства. Також, в плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачений восьмий клас рахунків, за допомогою якого здійснюється реєстрація витрат за елементами, що відповідають факторам виробництва.

Незважаючи на домінування в бухгалтерському обліку історичної вартості в оцінці, спостерігається тенденція поступового переходу до оцінки майна підприємства за справедливою вартістю. Справедлива вартість згідно з МСФЗ та українським законодавством визначається як сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими, незалежними сторонами. Тобто, при оцінці за справедливою вартістю, договірна ціна повинна бути прийнятною і для покупця, і для продавця, за умови, що вони є обізнаними з цінами на ринку та зацікавленими в обміні. Загалом серед науковців ведеться серйозна дискусія з приводу правомірності засто-

сування справедливої вартості в бухгалтерському обліку. Опоненти концепції за справедливою вартістю зазначають, що її застосування перетворює баланс з реального у віртуальний. Прихильники оперують головною функцією балансу – достовірно відобразити величину активів, зобов'язань і капіталу на звітну дату та неприйнятністю для цих потреб історичної вартості.

Встановлення ціни за справедливою вартістю пов'язане із теорією граничної корисності та неокласичною теорією вартості. Перехід від трудової вартості до теорії маржиналізму пояснюється ідеалізацією економічних процесів. У теорії граничної корисності яскраво виявляється така умова оцінки за справедливою вартістю, як зацікавленість в обміні. Якщо річ некорисна для споживача, то вона не має і ціни. З іншого боку, чим корисніший товар, тим, як правило, вища його ціна. Покупець, маючи на ринку багато варіантів задоволення своїх потреб, вибирає для себе найкращий. Головним чинником, що обмежує вибір покупця, є його грошові доходи. Тому покупець прагне отримати максимальну корисність за обмеженого рівня своїх доходів.

Такі міркування покладені в основу теорії маржиналізму, або теорії граничної корисності, яка виникла в 70-ті роки XIX ст. Її основними представниками були економісти австрійської школи К. Менгер, Ф. Візер, Е. Бем-Баверк та економісти-математики У. Джевонс і Л. Вальрас. Маржиналісти вважали основою вартості не кількість витраченої праці, а, насамперед, економічну цінність виробленого блага для покупця, тобто таку цінність, яка визначається граничною корисністю блага та раціональними очікуваннями споживача від використання цього блага [9]. Отже, теорія граничної корисності концентрує увагу на рішеннях і очікуваннях споживача і фактично ігнорує витрати виробництва. Маржиналісти вважають неприйнятним ототожнення вартості і витрат, оскільки така абстракція не дає можливості врахувати корисність товару. Лише ті блага мають вартість, вважають маржиналісти, які є корисними і цінними з погляду споживача, які дозволяють споживачам внаслідок раціонального використання задовольняти певні потреби.

Людина завжди перебуває в ситуації вибору, і цінність є основою для визначеності серед існуючих альтернатив. Ціннісна орієнтація є підґрунтям цілепокладання, визначає людські інтереси та потреби, зазнаючи зворотного впливу.

З теорією граничної корисності межує теорія визначення ціни, виходячи з коливання попиту і пропозиції. Вона виникла наприкінці XIX – на початку XX ст., а її основним представником є В. Парето. Згідно з цією теорією на ринку в умовах досконалої конкуренції залежність ціни від інтенсивності останньої потреби дає змогу встановити рівновагу між попитом і пропозицією. Співвідношення попиту і пропозиції визначає мінову вартість без участі вартості та виробничих витрат, що означає вилучення вартості з процесу формування цін.

Високий рівень абстрактності теорії маржиналізму полягає у неможливості кількісного виз-

начення корисності товару внаслідок її суб'єктивного оцінювання споживачами. Теорія граничної корисності розкрила закономірності визначення корисності і формування ринкового попиту.

Поєднання твердження класиків політичної економії про те, що в основі ціни лежать витрати виробництва, і положень теорії граничної корисності та попиту і пропозиції про їхню роль у формуванні і русі цін спостерігаємо в неокласичній теорії. Головним представником цієї теорії є англійський економіст А. Маршалл. Він першим із західних економістів спробував синтезувати теорії граничної корисності та витрат виробництва. Як послідовник Д. Рікардо, він розглядав ринкову ціну як наслідок взаємодії витрат виробництва (персоналіфікатором яких є продавці) та граничної корисності (уособленням якої є споживачі), зіткнення попиту і пропозиції.

Основна ідея А. Маршалла, яку він розкрив у праці “Принципи економіки” (1890 р.), полягала в необхідності перенесення акценту в дослідженнях економістів із проблеми вартості на аналіз закономірностей взаємодії категорій попиту та пропозиції і створення на цій основі розгорнутої теорії ціни. Визнаючи однаковою мірою неправомірними спроби надати вирішальне значення в дослідженнях пропозиції або попиту, він запропонував об'єднати ці категорії в єдину систему. При цьому зміну попиту пов'язав з категорією граничної корисності, а пропозицію – з вирішальним впливом витрат виробництва.

Концепція А. Маршала об'єднала два складники теорії вартості: психологічний (цінність) та суспільний (недостатність). На цій основі виникла теорія попиту і пропозиції. Представники цього напрямку вважали, що реальна цінність товару дорівнює фактичній ціні, яка встановлюється на ринку згідно з попитом та пропозицією. У свою чергу, попит і пропозиція є реальним відображенням стану економіки, де стикаються інтереси виробників і споживачів [10]. Формування ринкових цін є засобом усунення протиріч між виробниками і споживачами збалансуванням ефективної пропозиції та платоспроможного попиту.

Згідно з національними стандартами оцінки ринкова вартість – вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу.

Згідно з визначенням наведеним у Міжнародному стандарті оцінки 1 “Оцінювання на основі ринкової вартості”, “ринкова вартість є сумою, за якою нерухомість має перейти “з рук у руки” на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем внаслідок комерційної операції після адекватного маркетингу, при цьому вважається, що кожна із сторін діяла компетентно, розсудливо та без примусу. Крім цього, у стандарті зазначається, що поняття “ринкова вартість” та “справедлива вартість” не є синонімами. На відміну від “ринкової вартості”, поняття “справедливої

вартості” припускає, що операція може відбутися за наявності певних розбіжностей або за обставин, що відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини включають можливість здійснення термінової операції, коли одна із сторін перебуває у скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені у наведеному вище визначення ринкової вартості.

Спробу синтезувати два фактори ціноутворення у вітчизняній теорії зробив М. Туган-Барановський у праці “Вчення про граничну корисність господарських благ як причину їх цінності”. Він запровадив у науковий обіг поняття “вартість” (як витрати засобів виробництва і праці) і “трудова вартість” (витрати живої праці), розмежував категорії “вартість” і “цінність”.

У сучасній економічній теорії зазначається, що у виробничому процесі все більшу роль відіграють не фізичні зусилля робітника, а його кваліфікація, досвід, професійна підготовка, можливість самоосвіти, адекватно реагувати на нові виклики. Через це трудові витрати є взагалі незіставними. Змінюється і структура робочої сили, яка пристосовується до нової економіки. Ринкова ціна визначається не лише виробничими витратами, а й вартістю бренду, очікуваннями. Увага вчених щораз більше прикута до проблеми виміру вартості, визначення цін. При чому об'єктів, до яких може застосовуватися поняття “вартість”, є дедалі більше – товар, послуга, праця, капітал, фірма, компанія, бренд.

Нові економічні теорії свідчать не про застаріння попередньої, але про те, що кожна з цих теорій правильна за певних умов, аналогічно до співвідношення класичної та квантової фізики. Причина тому вельми істотна – характерною особливістю сучасних досліджень є практично їх повна деідеологізація.

Серед сучасних західних вчених також поширилася багатофакторна теорія ціни. Ця теорія комплексно вивчає дію різних ціноутворювальних факторів, що впливають на ціни шляхом зміни попиту і пропозиції. Зокрема, факторами ціни називають витрати виробництва, продуктивність праці, ефективність виробництва, наявність циклів в економіці, стан грошового обігу та платіжного балансу, співвідношення попиту і пропозиції, характер державного регулювання та ін.

Представники неокласичної теорії доповнили неокласичну модель ціни поняттям інформаційних витрат – витрат, що здійснюються з метою пошуку та отримання інформації про стан ринку та можливі ціни (Дж. Стіглер), обґрунтували існування трансакційних витрат, що виникають під час укладення угоди (Р. Коуз, О. Уільямсон).

Якщо підтримувати докази представників цієї теорії, то автоматично назріває необхідність ставити завдання перед системою бухгалтерського обліку про їх відображення. У сфері бухгалтерського обліку питаннями розвитку теорії та методології обліку трансакційних витрат займалися вітчизняні вчені: І. П. Булеєв, О. В. Замазій, Г. Г. Кірейцев, М. С. Пушкар, О. В. Шепеленко, М. М. Шигун, а також російські вчені Т.Б. Кувалдіна, М. Т. Ла-

бинцев, О. Л. Матвеева, І. Г. Панженська. Дослідження цих вчених для бухгалтерського обліку мають таке методологічне значення:

1. Трансакційні витрати є ключовою категорією в неоінституціональній теорії і супроводжують усі аспекти діяльності суб'єктів господарювання. Володіння інформацією про їх величину підвищує ефективність управлінських рішень, а тому їх ідентифікація, оцінка та відображення в системі обліку є надзвичайно важливими.

2. Найбільш розповсюдженим є поділ трансакційних витрат на інформаційні, витрати на проведення переговорів, витрати вимірювання, укладання контракту, захист від третіх осіб, витрати на моніторинг, опортуністичні витрати, витрати спеціфікації і захисту прав власності.

За таких умов перед системою бухгалтерського обліку стоїть складне завдання, яке полягає у необхідності найбільш точно та своєчасно відображати всі зміни, які відбуваються в середині підприємства та під час взаємодії із зовнішнім середовищем.

Розглянуті теорії ґрунтуються переважно на формуванні ціни на одиницю товару, тоді як нині все більше уваги звертається на цінність підприємства, яке стає об'єктом купівлі власниками транснаціональних корпорацій. Формування оцінки активів підприємства загалом потребує більш глибокого розгляду вченими-економістами і саме такі розробки впливатимуть на стандарти оцінки в бухгалтерському обліку. Капітал є лише кількісним вираженням того, скільки майна використовується на підприємстві. Однак враховане на балансі у грошовому вираженні майно не ідентичне загальній вартості господарської одиниці: воно є лише вираженням сумарної вартості окремих частин майна, що перебуває на балансі, тоді як загальна вартість підприємства зазвичай визначається як величина капіталізованого доходу.

Серед проблем, виявлених в нашому дослідженні, виокремимо такі:

1) складність у досягненні згоди під час визначення сфери дослідження. При цьому, якщо в економічній теорії це відбувається в паралелі категорій "вартість – ціна – цінність", то в бухгалтерському обліку це виявляється у площинах "історична вартість – справедлива вартість";

2) проблемним питанням економічної теорії у сфері ціноутворення є питання, який визначальний чинник ціни, тоді як в бухгалтерському обліку це питання трансформується на питання, що потрібно використовуючи грошовий вимірник.

### 5. Висновки

1. Врахування розвитку економічних теорій сприятиме тому, що бухгалтерський облік, як і будь-яка система, може існувати і розвиватися завдяки двом суперечливим характеристикам: здатністю до збереження своїх властивостей і одночасно здатністю до їх змін.

2. Простеження впливу теорій ціноутворення і вартості на бухгалтерський облік свідчить про те, що останній як наука відкритий до всього нового, здатний переглянути усталені положення.

3. Тривала дискусія між вченими-теоретиками щодо понять вартості і цінності свідчить про те, що вирішення цієї проблеми не буде одномоментним, проте в кожен період розвитку науки вчені просуваються вперед у пізнанні цих фундаментальних категорій. Навіть незавершені теорії мають інтерес для подальшого розвитку бухгалтерського обліку і формулюють перед ним нові завдання.

4. Подальший розвиток економічної теорії та бухгалтерського обліку не відмінить встановленого впливу, а тільки уточнюватиме сферу застосування економічних теорій в бухгалтерському обліку, точніше, умов, за яких діятиме та чи інша теорія.

5. Значна частина проблем бухгалтерського обліку може бути охоплена і осмислена в межах тієї чи іншої теорії. Зважаючи на виникнення нових теорій, труднощі, найбільш ймовірно, зростуть. Чи означає це, що немає ніякої перспективи подолання прірви між різними теоріями? Подібний висновок був надміру песимістичним. Ми можемо розглянути сценарії принаймні часткового теоретичного зближення, в яких положення окремих теорій могли б плідно поєднуватися.

6. Окремим питанням для подальшого дослідження є питання про обмеженість доступу до інформації, необхідної для прийняття рішень у цій політиці.

Вирішення цих питань повинно реалізуватися у закріпленні базових категорій в законодавчих актах, насамперед бухгалтерських, і подальшому відображенню економічної реальності в бухгалтерському обліку.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артемова Т. И. Стоимость и цена: логико-исторический процесс формирования / Т. И. Артемова – К. : Основа, 2006. – С. 142-145.
2. Артус М. Механізм ціноутворення, його функціонування в умовах ринку / М. Артус // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 103-107.
3. Білобловський С. Ціноутворення як складовий елемент системи управління підприємством / С. Білобловський // Економіка, фінанси, право. – 2006. – № 9. – С. 13-17.
4. Васильева Н. Э. Формирование цены в рыночных условиях / Н. Э. Васильева. – М. : АО "Бизнес-школа интелсинтез", 2006. – 311 с.
5. Войтович С. Я. Теоретичні основи ціноутворення // С. Я. Войтович, В. С. Рейкін. Луцький державний технічний університет, 2007 **Ошибки! Недопустимый объект гиперссылки.**
6. Клішова О. Економічна раціональність: сутність і різновиди / Клішова О. // Економічна теорія. – 2008. – № 3. – С. 40-52.
7. Корнієв В. Аналіз ціноутворюючих чинників / В. Корнієв // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 1. – С. 101-105.
8. Мамонтова Н. А. Огляд теорій вартості: минуле і сучасність / Н. А. Мамонтова // Вісник Хмельницького національного університету 2009. –

№ 3. – Т. 1 – С. 128-131. [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vchnu/Ekon/2009\\_3\\_1/pdf/128-132.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vchnu/Ekon/2009_3_1/pdf/128-132.pdf) с.2-3.

9. Основицький С. О. Теорія ціни та сучасне ціноутворення в Україні / С. О. Основицький // Економіка України. – 2006. – № 8. – С. 56-62.

10. Розмаинский И. О. Методологических оснований мейнстрима и гетеродоксии в экономической теории конца XIX – начала XXI века /

И. О. Розмаинский // Вопросы экономики. – 2008. – № 7. – С. 89-99.

11. Серіков А. В. Модель оцінки вартості блага: синтезуючий підхід / А. В. Серіков // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12. – С. 236-247.

12. Уткин Э. А. Особенности ценовой политики / Э. А. Уткин // Экономика Украины. – 2007. – № 2. – С. 8-11.

УДК 657 471

Швец В. Є.

## ІСТОРИЧНІ ДЖЕРЕЛА У ФОРМУВАННІ УКРАЇНСЬКОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ

*Анотація.* Проаналізовано різноманітні історичні джерела, за допомогою яких висвітлено досвід облікової практики та фінансової звітності. Історичні джерела класифіковано з використанням вітчизняної практики обліку. Розглянуто можливості їх застосування у формуванні сучасної парадигми обліку, аналізу і контролю в Україні.

*Ключові слова:* історичні джерела, облікова практика, етнографічні матеріали.

Shvets V.

## THE HISTORICAL SOURCES IN THE UKRAINIAN PARADIGM SHAPING OF THE ACCOUNTING, ANALYSIS AND CONTROL

*Annotation.* Analysis of various historical sources has led to find out experience of registration practice and financial reporting. The author of the article presents classification of historical sources, using national practice of account. Possibilities of their application are considered in forming of modern paradigm of accounting and financial reporting in Ukraine.

*Ключові слова:* historical sources, accounting practices, ethnographic materials.

### 1. Вступ

У формуванні сучасної парадигми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю серед різноманітних інформаційних джерел вагоме місце посідає історичний досвід. Історичний досвід бухгалтерського обліку, як і будь-якої галузі знань, ґрунтується на джерелах, які дають нам інформацію, необхідну для розв'язання завдань сьогодення. Одним із завдань подальшого розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні є вивчення найбільш достовірних і важливих історичних джерел, які залишили нам окремі періоди історії. Слабкість джерельного забезпечення історичного досвіду часто є причиною сумнівів, які виникають у сьогоденних вчених-економістів і стосуються доцільності вивчення історичного досвіду обліку. Ця проблема актуальна не тільки в Україні, де історичний досвід обліково-аналітичної практики привернув увагу науковців тільки після відновлення незалежності, але й у світі. Загально-

відомо, що для дослідженні обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання й наукового опрацювання бухгалтерського обліку історичною стала подія 1869 року, коли члени Міланської академії рахівників запросили професора математики Лючіні виступити з лекцією про історію бухгалтерського обліку. Готуючись до виступу, Лючіні знайшов стародавню книгу „Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення” (*Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*), датовану 1494 роком яку написав Лука Пачолі [1]. Ця знахідка визначила вектор пошуку джерел виникнення обліково-аналітичних систем, що привело вчених до середньовічних міст Італії. Найвідомішими на той час були мореплавці з італійських міст Генуї, Венеції та Флоренції, які ще у X ст. одержали привілеї на торгівлю в Константинополі і були основними посередниками у торгівлі між Сходом і Європою завдяки своєму географічному розташуванню. Тому італійські міста

мали найкращі умови для торгівлі, а монополія і постійно отримувани надприбутки стали фінансовим підґрунтям для розвитку культури і мистецтва епохи Відродження, що вплинуло також і на розвиток облікової практики та наукового її опрацювання. Саме в епоху Відродження у розвитку обліку було зроблено відчутний крок уперед, як і у всіх напрямках інтелектуальної діяльності тогочасної Європи. Водночас італійські міста успадкували від

метою цієї статті є дослідження структури і змісту історичних джерел задля формування сучасної парадигми обліку, аналізу та контролю.

#### 4. Виклад основного матеріалу

Повертаючись до питання сутності історичних джерел у широкому розумінні, слід зазначити, що такими є все те, яке безпосередньо відображає історичний процес і надає можливість вивчати минуле людства, тобто усе створене людиною раніше у

Таблиця 1

Аналіз застосування основних типів історичних джерел у дослідженні облікової практики

| Елементи облікової практики                           | Термінологія | Вимірники | Методи | Форми документів |
|---|--------------|-----------|--------|------------------|
| Типи джерел   |              |           |        |                  |
| Письмові джерела                                      | +            | +         | +      | +                |
| Пам'ятки матеріальної культури                        | -            | +         | +      | +                |
| Пам'ятки усної народної творчості                     | +            | +         | -      | -                |
| Дані мови   | +            | +         | -      | -                |
| Етнографічні матеріали                                | -            | -         | -      | -                |
| Дані антропології                                     | -            | -         | -      | -                |
| Зміни географічного середовища і природного ландшафту | -            | -         | -      | -                |

Римської імперії здобутки в обліковій практиці, що нагромаджувались від античних часів. Це стало основою відродження і подальшого розвитку облікової практики на ґрунті створених тогочасних спілок. Зважаючи на це стає цілком зрозуміло, чому саме в кінці XIX ст. увагу вчених привернули питання історії облікової практики. Адже цей період характеризується економічним піднесенням як у Європі, так і в усьому світі, що пов'язано з науково-технічним прогресом. Це, своєю чергою, супроводжувалось зростанням кількості та форм суб'єктів господарювання, яким необхідно було обліково-аналітичне забезпечення. Водночас, з боку державних органів виникла потреба у посиленні контролю за законністю підприємницької діяльності, що і сьогодні є актуальним у зв'язку з подальшим поступом української економіки. Отже, формування сучасної української парадигми обліку, аналізу і контролю вимагає опрацювання історичного досвіду, що певною мірою розпочалось одразу ж після відновлення незалежності України.

#### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Велику роль у дослідженні проблем розвитку облікової практики відіграло насамперед житомирська облікова школа під керівництвом Ф. Ф. Бутинця [1]. Заслужують на увагу праці з історії обліку тернопільських вчених і вчених Закарпаття [2]. Однак системних досліджень, що стосуються історичного досвіду формування власне української парадигми обліку, аналізу і контролю, поки що недостатньо [3].

#### 3. Мета статті і постановка завдання

Висвітлюючи історичні питання розвитку облікової практики, підкреслимо, що необхідно, визначаючи завдання подальшого поступу, ширше упроваджувати досвід, нагромаджений на українських землях у період ринкових відносин. Тому,

вигляді пам'яток матеріальної культури і письмових джерел, ідеології, поглядів, законів, мови [4]. Вчені-історики здебільшого виокремлюють сім типів джерел, а саме: 1) Письмові джерела; 2) Пам'ятки матеріальної культури; 3) Пам'ятки усної народної творчості; 4) Дані мови; 5) Етнографічні матеріали; 6) Дані антропології; 7) Зміни географічного середовища і природного ландшафту, викликані діяльністю людей. Використовуючи цю класифікацію історичних джерел, треба зважати на суттєву особливість застосування їх під час дослідження історії обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання (табл. 1). Використовуючи складові елементи облікової практики, а саме: термінологію, вимірники, методи і форми документів, можна проаналізувати застосування окремих типів історичних джерел для окреслення контурів сучасної української парадигми обліку, аналізу і контролю

Із наведеного різноманіття класичних типів джерел останні три – етнографічні матеріали, дані антропології та зміни географічного середовища і природного ландшафту під впливом діяльності людини – практично не пов'язані безпосереднього із питаннями історії обліку, аналізу і контролю (табл. 1). Дослідження історії облікової практики базується насамперед на письмових джерелах. Серед письмових джерел виокремлюють документальні, які є об'єктивнішими (точна фіксація фактів), і наративні (є носіями суб'єктивного погляду автора). Своєю чергою, документальні письмові джерела поділяються на ті, що визначали порядок ведення облікової практики, і документи, які є письмовими доказами здійснення господарських операцій. Як перша, так і друга група документів дають змогу достатньо достовірно відображати дійсний стан облікової практики від найдавніших

часів. Чим менше такого виду джерел, тим важче відновити тогочасну облікову практику. Однак, і велика кількість документів інколи може стати причиною виникнення проблем. Наприклад, велика кількість документів про операції в царсько-храмових господарствах Месопотамії, які залишила нам історія, може призвести до аберації, як це сталось з академіком В. Струве. Досліджуючи цей вид джерел, вчений свого часу дійшов висновку, що обшчинний спосіб ведення господарства доволі швидко зник, бо не було документальних доказів функціонування общин, тоді як насправді общинам було економічно недоцільно вести такі документи, а тому вони відсутні. На відміну від Давнього Єгипту і Вавилону, відомості про Давню Грецію не треба було збирати із великими зусиллями через тисячі років. Звісно, це пов'язано із меншим часовим проміжком, що відділяє нові часи від періоду розквіту Давньої Греції, а також пояснюється наявністю і розвитком наук, які виходять за межі діяльності жреців, набуваючи більш світського характеру. Наукові дослідження розпочинаються у всіх галузях людських знань. Вчені-історики описали цю епоху. Тільки Геродот залишив величезну історичну спадщину, що достовірно відтворює життя і господарювання давніх греків [3]. Якщо, сотні тисяч книг, видані у часи Давньої Греції, дають змогу з високою точністю відтворити питання обліково-аналітичного забезпечення тогочасних суб'єктів господарювання, то про українські землі ми маємо небагато відомостей. Науковцям відомі два уламки античної чаші з українського узбережжя Чорного моря, на яких виявлено реєстр витрат і доходів невідомого купця [3]. Це графіті є фрагментом ділової записки першої половини VII ст. до н. е. Грошові суми виражались у гектах і гемігектах, тобто у системі малоазійських електрових статерів. Відомі також свинцеві пластини, на яких видряпували текст. Збереглась дещо пошкоджена пластина VII ст. до н. е., у тексті якої згадується про декілька десятків статерів (можливо, це розписка або нагадування про зобов'язання). Але найважливішою знахідкою є декрет про грошовий обіг, виявлений у 1876 р. на східному березі Босфору серед руїн знаменитого святилища Зевса Урія. Можна вважати, що копію з декретом ольвіополітів виставили при вході в Чорне море біля храму бога-покровителя мореплавців, серед решти документів, що регулювали міжполісну торгівлю [3]. Декрет, який ухвалили ольвіополіти на пропозицію Каноби, сина Трасідаманта, визначав умови в'їзду в Ольвію. На території Ольвії всі були зобов'язані використовувати в торгівлі лише місцеві монети, і було визначено єдине місце для обмінних операцій іноземних монет на ольвійські – на камені в еклесіастерії (підвищення для виголошення промов під час народних зборів). Обмін монет звільнювалось від податків, а ввезення і вивезення монет будь-якої емісії відбувалось без обмежень. Цей декрет датується IV ст. до н. е. Незважаючи на деякі ушкодження мармурової плити, учені переклали текст декрету, зміст якого приблизно такий .

„В'їжджати у Борисфен дозволено всім охочим за таких умов. Рада і народ постановили за пропозицією Каноба Трасідамантова:

1) можна ввозити та вивозити усяке карбоване золото і срібло;

2) кожен охочий продати або купити карбоване золото чи срібло зобов'язаний купувати і продавати на камені в еклесіастерії, а хто вчинить це в іншому місці – підлягає конфіскації, а саме: продавець – реалізованого срібла; а покупець – ціни, за яку купив;

3) продавати та купувати все на міські гроші (мідь і срібло ольвіополітське), а хто продасть чи купить на інші гроші, буде покараний конфіскацією, а саме: продавець – того, що продасть; покупець – ціни, за яку купив.

Санкції щодо порушників будуть виконувати ті, які візьмуть на відкуп штрафи з порушників закону (тобто відкупники);

4) золото продавати і купувати до 8,5 статера за один статер кізикський, не більше і не менше, а будь-яке інше карбоване золото і срібло продавати і купувати так, як переконає один другого;

5) ніяких мит чи інших платежів не брати ні за карбоване золото, ні за карбоване срібло, ні з продавця, ні з покупця” [3].

Цим декретом було утверджено дещо завищений курс ольвійських монет, що забезпечувало додаткові надходження на користь полісу [3].

Це одним історичним джерелом вивчення облікової практики є “Документ колегії Семи”, яка розпоряджалася священною скарбницею і вела законодавчу діяльність. Він свідчить про регламентування цін на тварин, які можна було придбати при храмі на пожертву: 3 статери треба було заплатити за бика; по  $\frac{3}{4}$  статера коштували вівці і кози. Це давало змогу вносити пожертви безпосередньо перед ритуалом і забезпечувало додаткові доходи храму. Як квитанції про придбання тварин на пожертву використовували свинцеві пластини у вигляді голови бика, кози чи вівці [3]. Нестача письмових джерел з Українського Причорномор'я VI ст. до н. е. – IV ст. н. е. ускладнює з'ясування тогочасної системи облікової практики. Проте з упевненістю можна стверджувати, що система обліково-аналітичного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання в причорноморських містах використовувала практику Давньої Греції, а згодом Давньоримської держави.

Важливими для джерельного забезпечення історичного досвіду розвитку обліку є пам'ятки матеріальної культури, які дають відомості про ті періоди, що не залишили письмових джерел. Це стосується, наприклад, облікових вимірників – гирьок, монет, вимірювальних інструментів, писал. Особливо багата на пам'ятки матеріальної культури нумізматики, що допомогло достатньо глибоко дослідити грошовий обіг Українського Причорномор'я [3]. На відміну від фрагментів документів, монети, як джерела матеріальної культури, можуть слугувати найпереконливішою основою для дослідження господарських відносин та їх обліково-аналітичного забезпечення у часи античності. Адже архео-

логічні знахідки скарбів постійно нагромаджувались, що стало надійним джерелом інформації про використання в добу античності монети як вартісні вимірники господарських операцій, а також дало змогу здійснити їхню систематизацію. Періодизація історії грошового обігу вимагає особливої уваги під час дослідження обліково-аналітичного забезпечення діяльності тогочасних суб'єктів господарювання. Виокремлені основні етапи історії грошового обігу Українського Причорномор'я античної епохи можемо екстраполювати на розвиток облікової практики [3]:

1. Період обігу кізиків (від найдавнішого часу до третьої чверті IV ст. до н. е.).

2. Період обігу золотих статерів Македонії та інших грецьких держав (від кінця IV ст. до н. е. до I ст. н. е.).

3. Період обігу римських монет – денаріїв (від другої половини I до III ст. н. е., тобто до початку кризи грошового господарства у Давньому Римі).

Наведені історичні джерела облікової практики античної доби тільки підводять нас до питання формування української парадигми обліку, аналізу і контролю. З'ясувати поняття “парадигма обліку, аналізу і контролю” лежить слід у площині методології облікової науки у її системному сприйнятті. Розглядаючи парадигму як зразок чи модель сукупності цінностей, методів, технічних навичок, прийнятих в наукових колах у межах ustalених традицій у певний період часу, можна екстраполювати її до системи обліку, аналізу і контролю в окремій країні. Загально визнано, що бухгалтерський облік – це економіко-правова система знань, тобто сукупність економічних понять, економічне сприйняття явищ і процесів на рівні суб'єктів господарювання, регламентовані правовим полем, а отже, з використанням мовного компонента окремої держави. Безпосереднє формування української парадигми обліку, аналізу і контролю пов'язане із утвердженням української мови в господарській діяльності, що ми спостерігаємо на західноукраїнських землях, які входили до складу Австрії в середині XIX століття. Основними аргументами, що підтверджують і висвітлюють цей аспект розвитку української парадигми обліку, аналізу і контролю, є насамперед друковані джерела: статuti і формуляри кооперативів [3].

Проте системнішими для дослідження української парадигми обліку, аналізу і контролю можна вважати наративні письмові джерела. На українських землях, наративні письмові джерела з'являються лише в новітній час (на межі XIX – XX ст.) – у формі підручників і poradників щодо ведення облікових книг та складання звітності [3].

Невід'ємним засобом подальшого дослідження цих джерел і еволюції обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання є знання давньоукраїнської мови, якою розмовляли на заході України. Розгляд цієї проблеми містить декілька аспектів. Перший спрямований на висвітлення етимології облікових термінів, тобто мови на основі якої формувався переклад тих чи інших понять. Поділяючи думку щодо правового походження

облікової термінології, зазначимо, що такою основою на західноукраїнських землях було законодавство Австрійської держави. Після того як Галичина увійшла до складу Австрії (кінець XVIII ст.), усі нормативні акти, які діяли на цих землях, дублювали українською мовою у Державному віснику країни. Безпосередній переклад з німецької мови дає дослівно українську інтерпретацію облікових дефініцій, наприклад: бухгалтерія (*buchhaltung*) – книговодство; з латині: дебет (*debit*) – винен, кредит (*credit*) – має, актив (*activus*) – станчиний, пасив (*pasivus*) – стан довжний тощо.

Другий аспект у дослідження документів давньоукраїнською мовою спрямований на вилучення та заміну букв, які вийшли з ужитку. Насамперед це тверді знаки та літери, що походять з церковнослов'янського алфавіту, тощо. Третій аспект у дослідженні облікової практики націлений на виокремлення іншомовних слів і вирівнювання стилю викладу документів, тобто з'ясування того, як облікові терміни треба сприймати і в якій послідовності їх подають. Зауважимо, що тут наявні полонізми. Наприклад, замість терміна „відпустка” вживали польське слово *urlop* (*urlop*), у розумінні „звітності” використовували польський термін *sprawozdanie* (*sprawozdanie*), „знижку на товари” називали терміном *rabat* (*rabat*), який використовують у Польщі і сьогодні. Вплив польської мови яскраво позначився на порядку слів у реченні, зокрема, прикметник ставиться після іменника, наприклад: „спілок шадничих”, „рахунок біжучий”, „книга кадова” тощо. Окрім цього, в західноукраїнському діалекті використовували польський стиль правопису дієслів, наприклад: „дописують ся”, „купують ся”. Усе це перешкоджає безпосередньому вивченню документальних джерел облікової практики кінця XIX – початку XX ст.

Важливий аспект дослідження еволюції облікової практики стосується змістового сприйняття окремих облікових понять. Цей напрям є найважливішим, оскільки дає змогу виявити забуті давньоукраїнські терміни, аналогічні наявним у сучасній світовій обліковій науці та практиці. Наприклад, термін „кошти” використовували у значенні „сума певних витрат” (адміністраційні кошти). Або, наприклад, під поняттям „получені кошти” (від слова *лучити*) розуміли витрати, пов'язані з придбанням якихось цінностей, тобто, оцінюючи товари, машини чи обладнання, долучали суми витрат на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи тощо.

Незважаючи на мінливість правового поля, у якому реалізується облікова практика (ця законність нормативно-правового забезпечення підприємництва характерна для усіх держав у всі часи), актуальною проблемою завжди залишаються питання вибору прийомів і способів викладення методики бухгалтерського обліку, які сприяють однозначному розумінню такої складної та відповідальної системи, як обліково-аналітична. Адже бухгалтерський облік будь-якого суб'єкта господарювання характеризується чітко вираженими системними властивостями, логічним завершенням

яких є складання балансу. Водночас складність сприйняття системи бухгалтерського обліку підприємства чи організації зумовлена цільовим призначенням облікової інформації, яка має відповідати вимогам управління та забезпечувати оптимальні рішення. Тому досвід викладання методики обліково-аналітичного забезпечення є найточнішим джерелом для з'ясування питань її еволюції, а також є актуальною проблемою як для подальшого розвитку науки про бухгалтерський облік, так і для розвитку економічної думки загалом. Підвищує актуальність цієї проблематики національна належність досліджуваних об'єктів, якими є підручники з облікового процесу, видані українськими авторами, оскільки через відсутність української незалежної держави національну мову обмежено застосовували в країнах, які панували на українських землях.

### **5. Висновки**

На основі вищевикладеного можна зробити такі висновки:

по-перше, найціннішими історичними джерелами для дослідження облікової практики є друковані джерела, з-поміж яких найдостовірнішими є документи, що регулювали господарські питання;

по-друге, у сукупності з письмовими джерелами, пам'ятками матеріальної культури розширюються відомості про облікову практику давніх часів, що дає змогу виконати періодизацію її розвитку та визначити використовувані методи і форми документів;

по-третє, джерелом дослідження не дуже давніх в часовому вимірі друкованих книг також є мова. Діалектика, яка існувала на західноукраї-

нських землях, суттєво вплинула на „письмо” книг з обліку і термінологію, що формувалась 100 років тому. Цим спрощенні різні тлумачення облікових термінів, а окремі ще чекають пояснення;

по-четверте, найповнішими історичними джерелами дослідження української парадигми обліку, аналізу і контролю є давні підручники, першим з яких був підручник Теофіля Кормова у 1895 році.

Як зрозуміло з вищевикладеного, дослідження питань історії бухгалтерського обліку ставить свої предметні вимоги до пошуку, вибору і об'єктивного оцінювання та застосування джерельної бази для подальшого розвитку формування сучасної парадигми обліку, аналізу і контролю.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бутинець Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Ф. Бутинець – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 928 с.

2. Остап'юк М. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / М. Остап'юк, М. Лучко, Й. Даньків – К. : Знання, 2005. – 276 с.

3. Швець В. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні: монографія / В. Швець. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с.

4. Майоров Н. И. История древневосточных цивилизаций: специфика предмета и особенности его преподавания (из опыта кафедры истории древнего мира и средних веков ИФ ТГУ) / Н. И. Майоров, О. В. Хазанов // Вестник Томского государственного университета, 2003. – № 276.



## НАУКОВЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація.* У статті досліджено характеристики наукової і інформаційно-аналітичної забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю. Зроблено висновок, що для забезпечення повноцінного й якісного наукового і інформаційно-аналітичного забезпечення системи державного фінансового контролю необхідно поглиблювати різнопланові теоретичні дослідження з даної проблематики, вивчати позитивний зарубіжний досвід і критично аналізувати існуючу вітчизняну практику, використовувати в практичній діяльності контролюючих органів останні досягнення менеджменту знань, інформаційних технологій і фінансового менеджменту, підвищувати загальну економічну культуру контролерів.

*Ключові слова:* аналіз, аналітичне забезпечення, інформація, контроль

Shevchuk O.

## SCIENCE AND INFORMATION-ANALYTICAL SUPPORT OF STATE FINANCIAL CONTROL

*Summary.* The article studies the characteristics of the scientific and information-analytical system of state financial control, supplied by interim subsystem. It was concluded that for the full-fledged and high-quality scientific and information-analytical system support of financial control should extend diverse theoretical research on this topic, examine the positive foreign experience, critically analyze existing national practice, use in the practice of controlling the recent achievements of management knowledge, information technologies and financial management, increase general economic culture of the controllers. Also the inclusion of expenditures for scientific research and introduction new technologies in the budget of control authorities will increase the level of scientific support.

*Keywords:* analysis, analytical support, information, control.

### 1. Вступ

В розбудові системи державного фінансового контролю важливе місце належить її різноплановому і адекватному забезпеченню. У цьому аспекті варто вести мову про наукове, нормативно-правове, організаційно-методичне, інформаційно-аналітичне, кадрове, фінансове й матеріально-технологічне забезпечення, кожне з яких, по суті, є певним ресурсом, який уможливує здійснення контрольної діяльності. Причому кожен із зазначених різновидів забезпечення повинен бути підпорядкований певній меті, мати обґрунтовану структуру, ґрунтуватись на чітко визначених принципах, відповідати сьогоденним і перспективним потребам контролюючих органів. Кожна із забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю має перебувати під постійним моніторингом для своєчасного виявлення існуючих проблем, недоліків і не вирішених питань і внесення (за потреби) необхідних коректив. Врахування

цих вимог тим більше важливе тому, що на сьогодні в економічній літературі відсутні усталені підходи до тлумачення окремих забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Сучасна практика державного фінансового контролю в Україні характеризується численними вадами забезпечувальних підсистем, що вимагає і поглиблених теоретичних досліджень означеної проблематики, і вжиття конкретних заходів для поліпшення ситуації в цій сфері. Водночас, на сьогодні бракує й ґрунтовних наукових праць, присвячених усім забезпечувальним підсистемам системи державного фінансового контролю. Якщо питання нормативно-правового, організаційно-методичного, кадрового і технологічного забезпечення державного фінансового контролю вивчені достатньо повно, то наукового і інформаційно-аналітичного – потребують проведення більш ґрунтов-

них досліджень.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті полягає в уточненні переліку і змістовних характеристик наукової і інформаційно-аналітичної забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю.

### 4. Виклад основного матеріалу

Формування ефективної системи державного фінансового контролю має підкріплюватися змістовним науковим супроводом, що в свою чергу передбачає з'ясування суті наукового складника цього процесу, достовірне визначення ступеня наукової обґрунтованості сучасної контрольної практики на основі використання певних специфічних показників і реалізацію конкретних заходів з підвищення її рівня.

Існує думка, що змістом поняття “наукомісткість контролю” є кількісна характеристика ступеня відповідності форм організації контрольної роботи параметрам складності вирішуваних завдань, яка може ґрунтуватися на використанні єдиного показника, або системи окремих показників, а вихідним етапом формування системи оцінки наукомісткості і інтелектуальності контролю є визначення ступеня використання передової техніки при здійсненні контрольної роботи (зокрема, ступеня застосування передових інформаційних і телекомунікаційних технологій) [2, с.161]. Однак, на наш погляд, таке тлумачення суті наукомісткості контролю є дещо спрощеним, адже при цьому до уваги не береться ступінь наукової обґрунтованості вирішуваних під час контрольної діяльності окремих завдань. Тим більше, що зростання складності вирішуваних контрольних завдань далеко не завжди кореспондується з підвищенням рівня саме їх наукової обґрунтованості. Викликає сумнів і можливість розробки єдиного показника наукомісткості державного фінансового контролю внаслідок складнощів розрахунку на основі окремих даних відповідного інтегрального показника. Крім того, неправомірно зводити вихідний етап системи оцінки наукомісткості і інтелектуальності контролю лише до визначення ступеня використання передової техніки (інформаційних і телекомунікаційних технологій) під час здійснення контрольної роботи, оскільки вони значною мірою зумовлюються і масивом використовуваних контролерами знань і вживаним методичним арсеналом.

Поряд з зазначеним для кількісної оцінки наукового потенціалу контрольної діяльності рекомендується використовувати показники [2, с.162]:

- чисельності і структури експертів і наукових працівників, які беруть участь у проведенні контрольної роботи і розробці прийомів і методів контрольної діяльності;
- чисельності і складу інформаційно-аналітичних підрозділів органів контролю;
- якісного вдосконалення матеріально-технічної бази контрольної роботи, насамперед у напрямі використання спеціальної техніки і технологій.

Водночас, на наш погляд, і такий підхід унеможливило адекватну оцінку наукового потенціалу контрольної діяльності, оскільки враховує лише кадровий і матеріально-технічний складники,

тоді як такі важливі його елементи, як накопичене наукове знання, наукові напрацювання, організаційні чинники науки (тим більше, що останні не піддаються кількісному виміру), залишаються поза увагою. До того ж, науковий потенціал контрольної діяльності не може бути простою сумою кількісно вимірюваних його складників, а має нову якість, що виникає внаслідок їх взаємодії. Отже, лише кількісний аналіз основних структурних компонентів явно недостатній для оцінки наукового потенціалу.

Навряд чи можна погодитися і з підходом до визначення наукомісткості контрольної діяльності як відношення витрат на інформаційно-аналітичне забезпечення і методичні розробки до загальних витрат на проведення контрольних заходів [2, с.162]. По-перше, за такого підходу в розрахунок наукомісткості контрольної діяльності включаються витрати на інформаційно-аналітичне забезпечення. Проте, ці витрати не можуть цілком характеризувати лише наукомісткість контрольних заходів, оскільки не весь їх обсяг використовується тільки для контрольної діяльності. По-друге, науковий складник контрольної діяльності не вичерпується лише методичними розробками, а потребує ще й фундаментальних досліджень.

Дискусійною є й пропозиція вимірювання інноваційного складника фінансового контролю за допомогою показника ефективності використання сучасних технологій, який розраховується як відношення кількості порушень, виявлених з використанням традиційних і передових методів контролю, нормованих до єдиного масштабу оцінки [2, с.163]. На наш погляд, навряд чи лише традиційність/новизною методів контролю визначається його результативність і інноваційність.

Не можна повною мірою погодитися і з твердженням, що результативність інноваційного фінансового контролю відображають такі якісні показники, як [2, с.163]:

- кількість відносно вивільнених працівників і зростання продуктивності праці внаслідок впровадження нової техніки і нових технологій;
- економія від зниження витрат на проведення контрольних заходів після впровадження нових прийомів і методів контролю.

По-перше, незрозуміло, що криється за поняттями “кількість відносно вивільнених працівників” і “продуктивність праці” в контрольній діяльності. По-друге, неможливо достеменно визначити зниження витрат на проведення контрольних заходів саме за рахунок впровадження нової техніки і нових технологій.

В епоху підвищення значущості інтелектуальної складової будь-якої діяльності знання (як система логічно засвідчених і перевічених на практиці уявлень, понять, суджень про процеси і явища економічної діяльності [1, с.133]) стають своєрідним унікальним стратегічним ресурсом і контрольної діяльності. Від повноти необхідних знань і вміння їх використовувати залежить результативність і ефективність державного фінансового контролю. З гносеологічних позицій державний фінан-

совий контроль є формою реалізації спеціальних обліково-економічних знань, а сам процес фінансового контролю виступає як складна інтелектуальна діяльність, невід'ємна функція розвинених соціально-економічних систем. Саме унікальність знань контрольних органів, що ґрунтується на особливому досвіді їх діяльності і інтелектуально-особистісних характеристиках співробітників, є основою якісної модернізації державного фінансового контролю в сучасних умовах. Ця ж властивість унікальності знань забезпечує не лише нову якість контрольної діяльності, але й стійкість усієї економічної системи, оскільки з розширенням знання система державного регулювання економікою більшою мірою має можливість адаптації до змін навколишнього середовища [1, с.132-133].

На думку дослідників, відмінність поняття "система знань фінансового контролю" від будь-яких інших видів знань полягає у вузькій сфері застосування цього виду знання – діяльності з перевірки фінансово-економічної активності і особливій формі агрегації знання, що є сукупністю інтелектуально-інформаційних характеристик економічної системи. Загалом знання системи фінансового контролю можуть бути відображені як сукупність: основоположних понять про функціонування економічної системи, включаючи опис техніко-економічних і організаційних характеристик, нормативно-правових умов господарювання; алгоритмів проведення перевірки фінансово-економічного стану і виконання розпорядчих норм і правил; даних про поточні процеси і зовнішнє оточення [1, с.133-134]. В основному з такою структурою ресурсу знань фінансового контролю можна погодитися. Однак, на наш погляд, для забезпечення цілісності системи попереднього, поточного і наступного державного фінансового контролю, яка б синтезувала контрольні-ревізійні і контрольні-аналітичні заходи, необхідно використовувати не лише існуючі інтелектуально-інформаційні характеристики економічної системи на різних рівнях управління, а й прогностичні оцінки її подальшого розвитку. Особливо значущою така постановка питання є для здійснення ефективного попереднього контролю за правомірністю і доцільністю формування і використання державних фінансових ресурсів, а також проведення аудиту ефективності.

Мета інформаційного забезпечення фінансового контролю полягає в необхідності отримання якісної вичерпної інформації, потрібної для здійснення контрольні-ревізійних і контрольні-аналітичних заходів.

На думку З. Альбекова, інформаційна система контролю складається з трьох рівнозначних взаємопов'язаних компонентів: персоналу, методів роботи з інформацією, техніки і обладнання, від якісних характеристик яких залежить ефективність роботи такої системи [1, с.131]. На наш погляд, у цьому контексті доцільніше не виокремлювати методи роботи з інформацією, техніку і обладнання, а вести мову про інформаційні технології, які включають у себе зазначені компоненти.

УДК 657.6:005.521

А для оцінки рівня досконалості інформаційно-аналітичної забезпечувальної підсистеми контролю пропонується використовувати низку показників, застосовуваних для оцінки інтелектуальних активів. Це, зокрема, індекси [2, с.163-164]:

- експертного обслуговування (кількість різновидів програмного забезпечення/кількість консультантів з програмного забезпечення у штатному розписі);

- забезпеченості засобами комунікації (кількість засобів комунікації/кількість співробітників);

- інформатизації документообігу (кількість документів в електронному вигляді/загальна кількість документів);

- часу обробки документів (час обробки документів у базовому періоді/час обробки документів у попередньому періоді);

- часу пошуку інформації (час пошуку інформації в базовому періоді/час пошуку інформації в попередньому періоді);

- продуктивності обробки (кількість оброблених документів за період/ кількість чоловік, зайнятих обробкою документів).

Крім вищезазначених пропонується й розрахунок індексів: обслуговування обчислюваної техніки, забезпеченості обчислюваною технікою, витрат на створення інформаційної бази, розвитку персоналу, розвитку методичного забезпечення.

Однак, на наш погляд, наведені індекси з огляду на їх переважно абстрактний характер і виключно кількісні параметри досить умовно визначають досконалість інформаційно-аналітичної забезпечувальної підсистеми контролю.

## 5. Висновки

Для забезпечення повноцінного й якісного наукового і інформаційно-аналітичного забезпечення системи державного фінансового контролю необхідно поглиблювати різнопланові теоретичні дослідження з означеної проблематики, вивчати позитивний зарубіжний досвід і критично аналізувати вітчизняну практику, використовувати в практичній діяльності контролюючих органів останні досягнення менеджменту знань, інформаційних технологій і фінансового менеджменту, підвищувати загальну економічну культуру контролерів. Підвищенню рівня наукового забезпечення сприятиме також включення до бюджетів контрольних органів витрат на виконання науково-дослідних робіт та впровадження новітніх технологій.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Альбеков З. А. Актуальность формирования интеллектуальных средств финансового контроля / З. А. Альбеков // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 319. – С.131-134.

2. Альбеков З. А. Система показателей наукоемкости финансового контроля / З. А. Альбеков // Учет и статистика. – 2008. – № 12. – С.161-164.

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПРОГНОЗНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

*Анотація.* У статті визначаються основні методичні аспекти аудиту прогнозної фінансової інформації. Зокрема, запропонована модель її підготовки, елементи якої мають бути досліджені аудитором. У статті також наведені критерії оцінювання аудитором основних елементів моделі підготовки прогнозної фінансової інформації.

*Ключові слова:* аудит, прогнозна фінансова інформація, користувачі.

Sherstyuk O.

## METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE AUDIT OF PREDICTIVE INFORMATION

*Annotation.* The article defines the main methodological aspects of the audit of the prognostic financial information. In particular, there is the model of her training, elements of which should be investigated by auditors in article. The article also listed the criteria for the evaluation of the main elements of the model auditor training prognostic financial information.

*Keywords:* auditing, financial protections information, users.

### 1. Вступ

Прогнозна фінансова інформація являє собою фінансову інформацію, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання [1].

Аудиторська перевірка фінансової інформації, що має ознаки прогнозної, проводиться, як правило, у випадках, коли на її підставі користувачі обґрунтовують рішення, що стосуються перспектив діяльності емітента відповідної інформації.

Серед користувачів прогнозної фінансової інформації виокремлюються інвестори, які оцінюють перспективи реалізації проектів, що може супроводжуватися отриманням певної винагороди власниками інвестиційних ресурсів.

Водночас, у прогнозній інформації можуть бути зацікавлені потенційні та реальні кредиторів, що розглядатимуть можливість надання підприємству позикових коштів, умови кредитування, з огляду на перспективи своєчасного та повного повернення і основної суми боргу, і і відсотків за користування позиками.

Ще однією групою користувачів прогнозної фінансової інформації може бути визнаний персонал різних структурних підрозділів підприємства, представники яких зацікавлені в інформації щодо адекватності планування очікуваних результатів діяльності, ефективності прийнятих управлінських рішень, реальності їх реалізації, а також – наявності чи відсутності необхідних для цього ресурсів.

Прогнозна інформація, в якій зацікавлені різні групи користувачів, містить дані про очікувані

обсяги і динаміку активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат. Саме на основі зазначених показників (у сукупності та окремо) можуть бути прийняті певні управлінські рішення користувачів, які вплинуть на подальшу діяльність підприємства.

Прогнозна інформація, як правило, формалізується в документальній формі у вигляді бізнес-планів, бюджетів, прогнозних форм фінансової звітності, проспектів емісії цінних паперів тощо.

Оскільки адекватність потенційних рішень залежить від надійності інформації, що використовується для їх обґрунтування, існує необхідність забезпечення користувачам належного рівня впевненості в її достовірності та можливості бути використаною для прийняття рішень. Одним з механізмів надання такої впевненості є проведення аудиту прогнозної інформації.

Зважаючи на це, актуальним є визначення методичних підходів, що можуть бути використані аудитором для оцінки прогнозної фінансової інформації.

Розробка методичних підходів щодо аудиту прогнозної фінансової інформації сприятиме розв'язанню низки завдань наукового та практичного характеру, серед яких варто виокремити такі:

- формалізація моделі формування прогнозної інформації як предмету аудиторської оцінки та її основних елементів;

- визначення зовнішніх і внутрішніх чинників, які впливають на процес формування прогнозної інформації;

- ідентифікація змісту і характеру впливу чинників на процес формування прогнозованої інформації;

- розробка критеріїв оцінювання процесу формування прогнозованої фінансової інформації та ін.

## **2. Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Різноманітні аспекти аудиту фінансової інформації розглядалися в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бугинця, С. Ф. Голова, Н. І. Дорош, С. Я. Зубілевич, М. Д. Корінько, Є. В. Мниха, О. А. Петрик, О. Ю. Редька, В. Д. Андрєєва, Р. Адамса, А. Аренса, М. Деніса, Дж. Лоббека, низки інших науковців і практиків.

Особливості методики аудиту фінансової інформації розкриті у публікаціях [2; 3; 4; 5] та ін.

Водночас, на наш погляд, недостатньо розкриті методичні аспекти аудиту прогнозованої фінансової інформації.

## **3. Мета статті і постановка завдання**

Тому, метою проведення дослідження, окремим результатом якого викладені у статті, є визначення особливостей методичного забезпечення аудиту правильності підготовки та розкриття прогнозованої інформації.

## **4. Виклад основного матеріалу**

Прогнозна фінансова інформація може мати форму прогнозу, перспективної оцінки чи їх поєднання.

Прогноз – це прогнозна фінансова інформація, підготовлена на основі припущень щодо майбутніх подій, які, як очікує управлінський персонал, відбудуться, і дій, що їх управлінський персонал має намір здійснити на дату підготовки інформації (припущення про найкращу оцінку) [1].

До прогнозів, які можуть бути досліджені аудитором у процесі перевірки фінансової інформації, можна віднести:

- прогнозні значення величин елементів фінансової звітності (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат);

- прогнозні значення фінансових умов функціонування підприємства (облікової ставки НБУ, кредитних і депозитних ставок комерційних банків, ставок доходності цінних паперів, ставок податків, зборів та інших обов'язкових платежів тощо);

- прогнозні значення, що характеризують нефінансові чинники впливу на формування фінансової інформації (місткість ринків ресурсів та збуту продукції, етап життєвого циклу продукції підприємства, політичне середовище тощо).

Перспективна оцінка являє собою прогнозу фінансової інформацію, підготовлену на основі:

- гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які, як очікується, не обов'язково відбудуться;

- поєднання найкращої попередньої оцінки та гіпотетичних припущень.

Така інформація ілюструє можливі наслідки подій та дій управлінського персоналу на дату

підготовки інформації, якби такі події й дії відбулися [1].

Таким чином, гіпотетичними припущеннями, які мають бути досліджені під час аудиту прогнозованої інформації, можуть бути визначені два види обставин, що впливають на перспективну оцінку, а саме:

1) події, що можуть відбутися (чи не відбутися) у середовищі функціонування підприємства (під впливом зовнішніх чинників);

2) дії управлінського персоналу, які можуть бути здійснені (чи не здійснені) в системі управління підприємством (внутрішні чинники).

Іншими словами, якщо прогнозні оцінки стосуються певних характеристик середовища діяльності станом на конкретну дату (або на певний момент) функціонування підприємства, то гіпотетичні припущення стосуються причин динаміки таких характеристик під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. Тому, одним з механізмів визначення обґрунтованості прогнозних оцінок є ідентифікація змісту, характеру і, за можливістю, вимірювання величини впливу гіпотетичних припущень на процеси, що відбуваються на підприємстві.

Для отримання підтвердження обґрунтованості прогнозних оцінок необхідно також визначити базові значення, які зазнають впливу гіпотетичних припущень – попередні оцінки.

Попередні оцінки формуються під впливом низки чинників, серед яких можуть бути виокремлені:

- вимоги чинної концептуальної основи бухгалтерського обліку, що враховуються під час формування та застосування облікової політики на підприємстві;

- вимоги іншої концептуальної основи бухгалтерського обліку, ніж та, що застосовується підприємством;

- значення показників фінансової звітності за звітний та попередні періоди;

- інформація про ступінь досягнення запланованих показників діяльності у звітному та в попередніх періодах;

- критичні значення окремих показників, що характеризують діяльність підприємства;

- корисність окремих показників для процесів підготовки, обґрунтування, прийняття та реалізації управлінських рішень тощо.

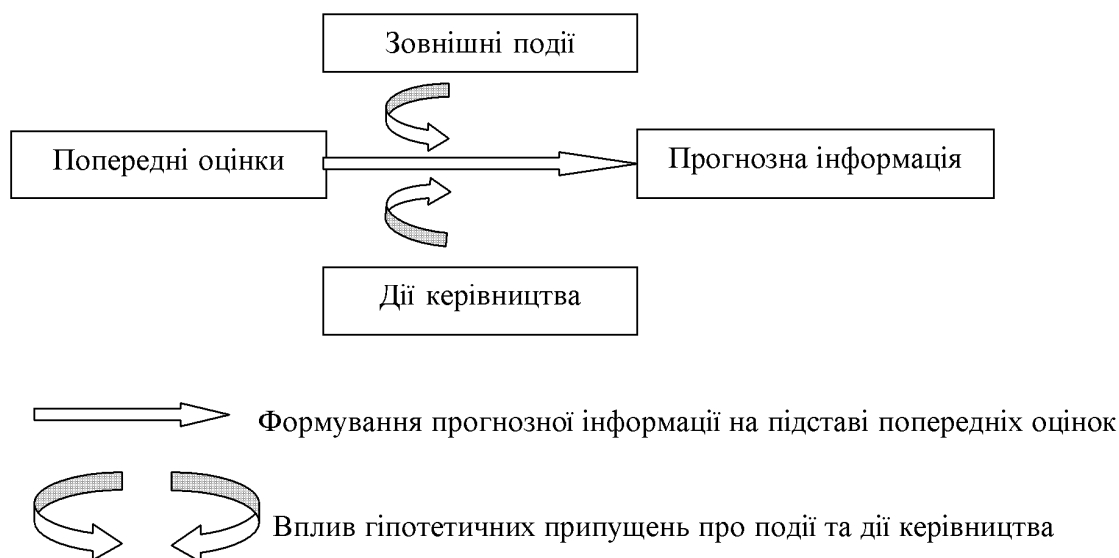
Таким чином, прогнозна інформація може бути формалізована як наслідок коригування попередньої оцінки під впливом гіпотетичних припущень (рис.1).

Формування прогнозованої інформації на підставі попередніх оцінок

Вплив гіпотетичних припущень про події та дії керівництва

Зважаючи на це, в процесі аудиту прогнозованої фінансової інформації мають бути вирішені такі завдання:

1) визначення ступеня довіри до попередніх оцінок;



**Рис. 1. Модель формування прогнозної інформації**

- 2) ідентифікація змісту та дослідження характеру впливу гіпотетичних припущень, з урахуванням яких формуються прогнозні значення;
- 3) оцінка адекватності прогнозів.

Для адекватного вирішення зазначених завдань аудитор необхідно виконати низку процедур стосовно кожного з елементів моделі формування прогнозної інформації, наведеної на рис. 1.

Для визначення правильності формування прогнозної інформації необхідно розробити, насамперед, систему критеріїв, що мають бути застосовані аудитором. З цією метою вважаємо за доцільне використовувати низку аспектів, характерних для елементів моделі формування прогнозної інформації (табл. 1).

Аудитор має ознайомитися з процесом підготовки прогнозної фінансової інформації клієнта, розглядаючи внутрішній контроль за функціонуванням системи, що використовується під час підготовки прогнозної фінансової інформації, досвід і компетенцію осіб, що її готують, характер підготовлених клієнтом документів, які підтверджують припущення управлінського персоналу. Водночас, аудитор має звернути увагу на ступінь використання статистичних, математичних і комп'ютерних методів підготовки та обробки інформації, методів, що використовуються під час формування та застосування припущень, а також – на точність прогнозної фінансової інформації, підготовленої за попередні періоди, і причини суттєвих розбіжностей [1].

Оцінюючи подання й розкриття прогнозної фінансової інформації, аудитор має визначити, чи має подання прогнозної фінансової інформації інформативний характер і чи не вводить воно в оману, чи чітко визначено облікову політику у примітках до прогнозної фінансової інформації, чи

відповідним чином розкриті припущення, чи зазначено дату підготовки прогнозної фінансової інформації, чи чітко визначено основу для розташування пунктів у ряді й чи не є вибір ряду необ'єктивним або неправдивим, чи визначені будь-які зміни в обліковій політиці та їх вплив на прогнозну фінансову інформацію тощо[1].

Водночас, виконуючи процедури перевірки прогнозної фінансової інформації, аудитор має взяти до уваги певні обмеження, що можуть вплинути на його професійне судження.

Найбільш суттєвим є обмеження, пов'язане з суб'єктивним характером власної думки аудитора, на підставі якої висловлюється результат виконаних процедур. Це може бути пов'язане з вибором обсягу і змісту виконаних аудитором процедур, дотриманням методики їх виконання та оцінкою одержаних результатів.

Таблиця 1  
**Аспекти визначення критеріїв оцінювання правильності формування прогнозної інформації**

| № | Елементи моделі  | Аспекти   |
|---|------------------|---|
| 1 | 2                | 3   |
| 1 | Попередні оцінки | <ul style="list-style-type: none"> <li>- момент часу, на який визначена попередня оцінка</li> <li>- джерела інформації, використані для формування</li> <li>- ступінь достовірності інформації, використаної для формування</li> <li>- правильність застосування процедур формування</li> <li>- відповідність попередніх оцінок меті підготовки прогнозу</li> </ul> |

Продовження табл.1

| 1 | 2                     | 3  |
|---|-----------------------|--|
| 2 | Вплив зовнішніх подій | - зміст подій<br>- імовірність виникнення подій<br>- ступінь залежності прогнозу від змісту та імовірності виникнення подій<br>- характер впливу подій<br>- здатність підприємства реагувати на події та імовірність їх виникнення<br>- ступінь залежності прогнозу від впливу подій<br>- правильність врахування впливу під час підготовки прогнозу |
| 3 | Вплив дій керівництва | - зміст дій керівництва<br>- характер дій керівництва<br>- ступінь залежності прогнозу від змісту та характеру дій керівництва<br>- своєчасність і релевантність дій керівництва<br>- правильність врахування впливу під час підготовки прогнозу   |
| 4 | Прогнозна інформація  | - зміст прогнозової інформації<br>- тривалість існування прогнозу<br>- тривалість періоду, на який розрахований прогноз<br>- адекватність застосування прогнозу<br>- наявність/відсутність коригувань прогнозу<br>- правильність розкриття процедури формування прогнозу   |

З іншого боку, перевіряючи правильність формування прогнозової фінансової інформації аудитор не завжди має можливість отримати всю інформацію стосовно попередніх оцінок, гіпотетичних припущень, змісту та призначення прогнозової фінансової інформації, яка була використана керівництвом клієнта, що пов'язане з тривалістю періоду, що минув з часу підготовки прогнозів до часу їх перевірки. Водночас, навіть наявність у аудитора необмеженого доступу до інформації не може забезпечити користувачів абсолютним рівнем упевненості стосовно прогнозів, оскільки можуть

існувати обставини, що не даватимуть можливості адекватно оцінити саму інформацію та чинники, що вплинули на її підготовку.

### 5. Висновки

Таким чином, аудит прогнозової інформації має на меті забезпечення упевненості користувачів в можливості її використання як надійного інструмента формування та реалізації управлінських рішень. Для досягнення зазначеної мети аудиторі мають розв'язати низку завдань, зміст яких полягає у формалізації моделі підготовки прогнозової інформації, визначенні правильності виконання попередніх оцінок, оцінюванні адекватності ідентифікації та врахування впливу припущень, на яких ґрунтується прогнозна інформація, а також – визначенні її надійності.

Серед напрямів подальших досліджень варто зазначити вивчення впливу аспектів перевірки прогнозової інформації на рівень аудиторського ризику, обсяг і зміст необхідних аудиторських процедур, а також – особливості врахування результатів оцінювання прогнозової інформації в контексті формування професійного судження аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**
2. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – [3-тє вид.] – К. : Каравела, 2006. – 312 с.
3. Никонович М. О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; [за ред. Є. В. Мниха]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 472 с.
4. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство. – 2008. – 493 с.
5. Давидов Г. М. Аудит: підручник. – [2-ге вид.] / [за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного]. – К. : Знання. – 2009. – 495 с.

## ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ПРИВАБЛИВОСТІ ЦІННИХ ПАПЕРІВ

*Анотація.* Розглянуто питання методики аналізу привабливості цінних паперів, охарактеризовано її скланики.

*Ключові слова:* цінні папери, привабливість, дохідність, фінансовий аналіз, інвестори, фінансовий ринок, ризику, конкуренція, фінансові активи.

Shkaraban S.

## FINANCIAL ANALYSIS OF ATTRACTIVENESS OF SECURITIES

*Summary.* Methodology of securities attractiveness analysis is considered.

*Keywords:* securities, attractiveness, profitability, financial analysis, investors, financial market, risks, competition, financial assets.

### 1. Вступ

У сучасних умовах ринкової економіки значно зростає роль фінансового аналізу діяльності суб'єктів господарювання, який є однією із важливих функцій управління. Це пояснюється насамперед необхідністю в отриманні достовірної і своєчасної інформації про результати роботи і фінансовий стан будь-якої організації, підприємства, об'єднання.

Вживання в жорстких умовах конкуренції вимагає реалізації таких економічних важелів, дієвість яких забезпечується тільки результатом глибокого і всебічного фінансового аналізу використання всіх наявних ресурсів. Організація фінансового аналізу на будь-якому підприємстві чи в об'єднанні передбачає дотримання відповідних кібернетичних принципів. Він, по-перше, і надалі залишається комплексним, що дозволяє керівництву підприємств (об'єднань), контролюючим і фінансовим органам одержувати повну і об'єктивну інформацію про фінансові результати діяльності.

По-друге, необхідно будувати методологію фінансового аналізу на дослідженні тих нових для нашої економіки явищ в діяльності суб'єктів господарювання, які набули особливого значення в умовах ринку і сприяють фінансовому благополуччю підприємства (об'єднання) як надійного партнера. Це особливо стосується аналізу результатів випуску і ефективності функціонування цінних паперів як законодавче визначених свідочтв права на одержання очікуваних в майбутньому дивідендів за конкретних умов, які засвідчують участь їх власників у формуванні капіталу підприємства (об'єднання) чи іншого суб'єкта діяльності з метою одержання відповідних доходів. Із сказаного видно, що горизонт аналітичних досліджень діяльності суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки значно розширюється, більш місткою і динамічною стає модель фінансового аналізу, що в свою чергу вимагає подальшого вдосконалення його методології і організації на всіх рівнях управління регіонами, областями, окремими під-

приємствами і об'єднаннями.

### 2. Виклад основного матеріалу

На сьогоднішньому етапі розвитку нашого народного господарства суттєво зростає роль стратегічного аналізу, який передбачає прогнозування фінансових результатів діяльності і розробку рекомендацій, спрямованих на прийняття глибоко продуманих, науково обгрунтованих і зважених управлінських рішень.

Подальшого розповсюдження набуває фінансовий аналіз, який в широкому розумінні включає в себе визначення рівня використання фінансових активів суб'єктів господарювання і очікуваної їх дохідності.

Фінансовий аналіз має ціллю нагромадження, трансформацію і використання інформації фінансового характеру, зокрема:

- оцінити поточний і перспективний фінансовий стан підприємства (об'єднання);
- визначити об'єктивні та доцільні темпи розвитку підприємства (об'єднання) з позиції їх фінансового забезпечення;
- виявити доступні джерела засобів та оцінити можливість і доцільність їх мобілізації;
- оцінити положення підприємства (об'єднання) на ринку капіталів.

Фінансовий аналіз також можна трактувати як важливий засіб підготовки інформації, необхідної для управління портфелем цінних паперів.

Потреба проведення фінансового аналізу диктується необхідністю визначення деяких характеристик цінних паперів, а також виявлення помилково оцінених паперів.

Фінансовий аналіз є суттєвим елементом фінансового менеджменту і аудиту. Його результати використовують для прийняття рішень, виходячи із задоволення своїх інтересів. Так, власники майна аналізують фінансові звіти з метою підвищення дохідності капіталу і забезпечення стабільності підприємства (об'єднання). Кредитори та інвестори аналізують фінансові звіти підприємства (об'єднання) з метою мінімізації своїх ризиків за



запозиченнями і внесками.

Сучасна теорія портфеля в процесі фінансового аналізу передбачає переоцінку потенційної схильності цінних паперів до впливу основних факторів на ставку дивідендної дохідності паперів у наступному році. Тому детальному аналізу підлягають питання дивідендної політики суб'єкта господарської діяльності та очікуваний приплив коштів інвесторів у майбутньому.

Одним із завдань фінансового аналізу є також виявлення помилково оцінених паперів. Воно може бути здійснено співставленням внутрішньої вартості цінних паперів з поточним ринковим їх курсом. Якщо ринковий курс значно вищий від внутрішньої вартості, то вважається, що папір недооцінений.

Недооцінені акції в більшості випадків купуються інвестором. У той же час купівля цінного паперу призведе до зростання ціни, яка наблизиться до внутрішньої вартості та в результаті папір перестане бути недооціненим. Результати фінансового аналізу приводять до того, що ринкові ціни паперів наближаються до їх внутрішньої вартості, що в свою чергу робить ринок більш ефективним.

Разом з цим, можна оцінити показник дохідності в розрахунку на той чи інший цінний папір та співставити його з середнім на ринку. Якщо він на тому чи іншому підприємстві (об'єднанні) значно вищий, то цінний папір можна оцінити як привабливий для інвесторів. Курс таких цінних паперів зростатиме та інвестор одержить дохід вище звичайного.

Будь-яка інвестиційна система, яка ґрунтується на виборі цінних паперів з високим "бета"-коефіцієнтом, ймовірно принесе доходи вище середніх при зростанні ринку і нижче середніх при його падінні. Оскільки протягом довгого періоду вітчизняний ринок характеризувався поступальними тенденціями, то оцінка такої системи за значний період покаже, чи вона забезпечує дохідність цінних паперів вище середньої. Тому оцінка ефективності будь-якої інвестиційної системи повинна містити не тільки оцінку середньої дохідності, але й оцінку очікуваного ризику. Результати таких оцінок можна використовувати для порівняння середньої дохідності пасивної інвестиційної системи такого ж рівня ризику.

Якщо внаслідок аналізу виявлено, що акція переоцінена і клієнти починають продавати її, то курс буде прямувати до пониження.

Цікаві приклади впливу рекомендацій аналітиків на динаміку курсу акцій в США, наприклад, можна знайти в опублікованих у пресі прогнозах. Такі рекомендації, як правило, приводять до зростання курсу одних цінних паперів і пониження інших.

Низка видавництв надають інвесторам різноманітну інформацію про результати діяльності підприємств (об'єднань) і на паперових, і на комп'ютерних носіях. Особливою популярністю користуються джерела інформації, які випускаються на комп'ютерних дисках. Вони дозволяють індивідуальним інвесторам здійснювати аналіз

цінних паперів, не виходячи із дому.

Для аналізу оцінки ризику і дохідності окремих цінних паперів необхідно володіти відповідними знаннями про фінансові ринки і принципами оцінки вартості майна підприємства (об'єднання). Поряд з цим фінансові аналітики передбачають прогнози обсягу внутрішнього валового прибутку, обсягу продаж і рівня доходів в багатьох галузях, а також в окремих підприємствах і об'єднаннях. У підсумку дані таких прогнозів дають можливість оцінити очікувану дохідність акцій і навіть фондового ринку загалом. Якщо оцінку величини доходів підприємства (об'єднання) в розрахунку на одну акцію в наступного році помножити на очікуване співвідношення "ціна-дохід", то можна одержати очікувану вартість цінного паперу підприємства (об'єднання) в наступному році, що в свою чергу дозволяє спрогнозувати очікувану дохідність. У деяких зарубіжних фірмах широко використовується метод прогнозування "згори-вниз". За такого методу фінансові аналітики спочатку роблять прогнози для економіки загалом, потім для окремих галузей і на кінець для конкретних компаній. Прогнози для галузей ґрунтуються на прогнозах для економіки в цілому, а прогнози для компаній в свою чергу на тих і інших прогнозах. Як альтернативний, існує також метод прогнозування "знизу-вгору". Інколи застосовуються обидва методи.

Важливе місце у фінансовому аналізі цінних паперів займає аналіз фінансового звіту підприємства (об'єднання). Він дозволяє побачити реальне становище справ і порівняти його з іншими підприємствами (об'єднаннями). Кінцевою метою аналізу є визначення величини поточних фінансових вимог стосовно доходів підприємства, що містять і вимоги власників акцій, і акцій самого підприємства (об'єднання). Для цього, передусім, необхідно спрогнозувати дохід підприємства, а потім – можливий розподіл доходу серед його кредиторів з оцінкою відповідних ймовірностей.

Для аналізу фінансового звіту використовують систему коефіцієнтів. Не зупиняючись на характеристиці кожного, назовемо тільки ті з них, які стосуються цінних паперів. До них належать: коефіцієнт відношення ринкового курсу акцій до доходу на акцію; коефіцієнт прибутковості акцій, який розраховується як відношення загального прибутку до кількості акцій; коефіцієнт дохідності власного капіталу; коефіцієнт покриття як відношення одержаної суми доходів до суми виплачених процентів і податків; коефіцієнт фактичної вартості акцій, тобто відношення акціонерного капіталу до кількості акцій. За допомогою перерахованих коефіцієнтів здійснюється порівняльний аналіз їх величини на даному підприємстві (об'єднанні) із середнім значенням у відповідній галузі, а також з передовими підприємствами (об'єднаннями). Аналіз динаміки відповідних коефіцієнтів у часі дозволяє передбачити прогноз на майбутнє. У зарубіжній практиці фінансовий аналіз коефіцієнтів доповнюється так званим технічним аналізом, що здійснюється з використанням електронних таб-

лиць, які являють собою набір інформації у формі колонок і рядків.

Таким чином, аналіз фінансової звітності може допомогти керівництву підприємства (об'єднання) зрозуміти поточний фінансовий стан і намітити перспективи розвитку.

В умовах ринкової економіки суттєво зростає інтерес учасників економічного процесу до об'єктивної і достовірної інформації про фінансовий стан і ділову активність підприємства (об'єднання). Всі суб'єкти ринкових відносин: власники, інвестори, банки, біржі, страхові компанії, постачальники, покупці, рекламні агенти зацікавлені в однозначній оцінці конкурентоспроможності і надійності свого партнера. Для такої оцінки в процесі аналізу використовують різні критерії і способи. На сьогоднішній день найпоширенішим серед них є спосіб бальної оцінки.

Не зупиняючись в деталях на його характеристиці, зазначимо лише, що внаслідок застосування системи показників визначають підсумковий показник рейтингової оцінки фінансового стану підприємства (об'єднання). В основі розрахунку цього показника лежить порівняння підприємств (об'єднань) за кожним частковим показником фінансового стану, прибутку, рентабельності і ділової активності з умовним еталонним підприємством (об'єднанням), яке має оптимальні результати за всіма показниками, що порівнюються. Підсумкова рейтингова оцінка враховує всі найважливіші параметри фінансової і виробничої діяльності підприємства (об'єднання), які визначаються за даними офіційної звітності підприємства (об'єднання). Це робить оцінку прозорою, дозволяє контролювати зміни в фінансовому стані підприємства (об'єднання) всіма партнерами, а також дає можливість оцінити результативність і об'єктивність самої методики комплексної оцінки. Для одержання рейтингової оцінки доцільно широко використовувати сучасну обчислювальну техніку і економіко-математичні методи.

### 3. Висновки

Об'єктивна оцінка фінансового стану підприємства (об'єднання) неможлива без детального аналізу стану і використання його ресурсів. Тому

крім суто фінансового аналізу на кожному підприємстві (об'єднанні) будь-якої форми власності необхідно проводити аналіз з метою виявлення впливу факторів на суму прибутку, одержаного підприємством (об'єднанням) у звітному періоді, і прогнозування подальшого ефективного використання ресурсів. Методика аналізу ресурсів передбачає вивчення рівня забезпеченості ними підприємства (об'єднання) відповідно до виробничої програми, їх стану і впливу на обсяги випуску продукції. Вона детально висвітлена у всіх підручниках і навчальних посібниках з економічного аналізу. Знання названої методики працівниками фінансових служб підприємств (об'єднань) допоможе їм значно поглибити і розширити межі фінансового аналізу, зокрема, аналізу цінних паперів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеев И. В. Фінансовий аналіз: техніка розрахунків та моделювання економічних ситуацій: навч. посіб. / І. В. Алексеев, А. С. Мороз, Є. М. Романів, І. Б. Хома – Львів: Видавництво «Бескид-Біт», 2003. – 152 с.
2. Іванієнко В. В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / В. В. Іванієнко. – [2-е вид.]. – Харків: Видавничий дім «ІНЖЕК», 2003. – 168 с.
3. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / К. В. Ізмайлова. – [2-ге вид.] – Київ: МАУП, 2001. – 152 с.
4. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: монографія / Л. А. Лахтіонова. – К.: КНЕУ, 2001. – 316 с.
5. Бланк И. А. Финансовый менеджмент. учебный курс / И. А. Бланк – К.: НИКА–Центр, 2000. – 512 с.
6. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій: затверджена Агентством з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 21.03.97.
7. Уолш К. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / К. Уолш ; [ пер. з англ. ] – К.: Всесвіт; Наукова думка, 2001. – 367 с.

## АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

*Анотація.* Розкрито зміст поняття "аналітичні процедури". Здійснено відбір методів, сформовано етапи та запропоновано програму виконання аналітичних процедур під час внутрішнього аудиту. Обґрунтовано необхідність застосування аналітичних процедур на всіх стадіях внутрішнього аудиту.

*Ключові слова:* аудит, аналітичні процедури, інструмент, якість.

Schyrbа M., Schyrba I.

## ANALYTICAL PROCEDURE AS AN INSTRUMENT OF IMPROVING QUALITY OF INTERNAL AUDIT

*Summary.* Maintenance of concept «analytical procedures is exposed». The selection of methods is carried out, the stages are formed and the program of implementation of analytical procedures is offered during an internal audit. Grounded necessity of application of analytical procedures at all stages of internal audit.

*Keywords:* audit, analytical procedures, tools, quality.

### 1. Вступ

Функціонування та розвиток ринкових відносин вимагає удосконалення аудиторської діяльності в нашій країні. В економічно розвинутих країнах поряд із зовнішнім аудитом використовують внутрішній аудит. Основною метою внутрішнього аудиту є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства загалом і його структурних підрозділів, зокрема. Реалізація на практиці цієї мети вимагає від внутрішніх аудиторів здійснювати перевірку фінансової і внутрішньої (управлінської) звітностей; систем фінансового та управлінського обліку і внутрішнього контролю; давати оцінку доцільності і ефективності здійснення господарських операцій; аналізувати ефективність виконання виробничої програми (бізнес-плану, бюджетів), причому порівнювати одержані результати з раніше передбачуваними завданнями, а також займатися прогнозуванням, виробленням фінансової стратегії, маркетинговими дослідженнями, управлінським консультуванням. Таким чином, діяльність внутрішніх аудиторів спрямована на те, щоб надати допомогу управлінському персоналу підприємства і його структурних підрозділів у виконанні своїх обов'язків на стільки кваліфіковано і ефективно наскільки це можливо.

Якість внутрішнього аудиту залежить від якості виконання аудиторських процедур. Залежно від конкретних умов здійснення внутрішнього аудиту аудитор використовує різні аудиторські процедури для збору достатніх, надійних і достовірних аудиторських доказів, на основі яких приймає обґрунтовані рішення стосовно об'єкту перевірки. Важлива роль у процесі формування аудиторських доказів належить аналітичним процедурам.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Окремі теоретичні та методичні питання застосування аналітичних процедур під час аудиту знайшли своє відображення у працях провідних зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів: Р. Адамса, В. Д. Андреева, Р. А. Алборова, Е. А. Аренса, В.П. Бондара, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Данилевського, Р. Доджа, Н. І. Дорош, Ф. Л. Дефліза, Г. Р. Дженіка, Д. Кармайкла, А. М. Кузьмінського, І. Д. Лазаришиної, Дж. К. Лоббека, Є. В. Мниха, Р. Монтгомері, О. А. Петрик, В. І. Подольського, К. І. Редченка, Дж. К. Робертсона, В. С. Рудницького, В. В. Скобари, Я. В. Соколова, В. П. Суйца, А. Д. Шеремета та інших.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Слід зазначити те, що у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі немає повного висвітлення економічного змісту поняття «аналітичні процедури», а також не сформовано методи та етапи здійснення аналітичних процедур під час внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим необхідні серйозні наукові дослідження з питань застосування аналітичних процедур у процесі внутрішнього аудиту.

Метою статті є дослідження та обґрунтування економічного змісту, методів та етапів здійснення аналітичних процедур на всіх стадіях внутрішнього аудиту.

### 4. Виклад основного матеріалу

Одним з важливих завдань внутрішнього аудиту є оптимізація витрат на здійснення аудиторських перевірок. У вирішенні цього завдання важливу роль відіграють аналітичні процедури, основною метою яких є отримання достатніх і надійних аудиторських доказів. Здійснення аналітичних процедур дає можливість аудитору отримати

значний обсяг інформації і при цьому вимагає набагато менших затрат, ніж здійснення достатніх тестів за групами операцій, балансовими рахунками та розкриття інформації.

Основною передумовою застосування аналітичних процедур як засобу підвищення ефективності внутрішнього аудиту є посилення вимог до якості його результатів і розширення сфери відповідальності аудиторів.

Аналітичні процедури мають властивість доповнювати і посилювати ефективність аудиторських тестів і документальних перевірок. Застосовуючи аналітичні процедури можна виявити слабкі сторони економічного суб'єкта, суперечності в інформаційних джерелах, натрапити на суттєві помилки, зміст яких розкривається в подальшому з допомогою інших аудиторських процедур або спрогнозувати його фінансово-господарську діяльність у майбутньому [19, с. 173].

Практика здійснення аудиту та вивчення зарубіжної і вітчизняної економічної літератури свідчить про об'єктивну необхідність застосування аналітичних процедур в аудиторському процесі. І це закономірно, оскільки аналітичні процедури є одним із видів аудиторських процедур, які аудитор використовує для формування аудиторських доказів високого рівня достовірності. Міжнародний досвід аудиту свідчить про те, що питома вага аналітичних процедур під час аудиту має тенденцію до стабільного зростання. Зокрема, на думку аудиторів, аналітичні процедури допомагають виявити 27,1% помилок, прогнозування і дискусії – 18,5%, а разом взяті ці «неточні» процедури – 45,6% помилок [20, с. 122]. Крім того, значення аналітичних процедур полягає ще в тому, що вони менш трудомісткі і більш ефективні порівняно з аудиторськими процедурами (перерахунок, огляд, підтвердження тощо), які орієнтовані на первинні документи і облікові регістри.

Механізм застосування аналітичних процедур регламентується Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 520 "Аналітичні процедури", структура якого наведена в табл. 1.

перша група економістів вважає, що аналітичні процедури – це методи отримання аудиторських доказів, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності суб'єкта господарювання, який перевіряється [22, с. 201; 7, с. 186; 16, с. 206]; друга група трактує аналітичні процедури як аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, або відхиляються від показників, які очікуються [5, с. 73; 18, с. 52]. Однак інша група економістів таке визначення доповнює ще й оцінкою. Зокрема, вони вважають, що під аналітичними процедурами варто розуміти аналіз й оцінку отриманої аудитором інформації, дослідження важливих фінансово-економічних показників економічного суб'єкта, що перевіряється, з метою виявлення незвичайних та неправильно відображених в обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин таких помилок і викривлень [17, с. 207; 23, с. 218; 21, с. 144].

Е. А. Аренс, Дж. Лоббек та Н.І. Дорош визначають аналітичні процедури як оцінку фінансової інформації на основі вивчення ймовірних співвідношень між фінансовими та нефінансовими даними, в тому числі порівняння записаних сум з очікуваними сумами, які визначив аудитор [2, с. 205; 10, с. 321].

На думку Ф. Л. Дефліза, Г. Р. Дженника, В. М. О'Рейлі, М. Б. Хірша, яка відповідає визначенню Положення SAS № 56, аналітичні процедури дозволяють провести обґрунтовані перевірки бухгалтерських рахунків / класів господарських операцій і передбачають оцінку фінансової інформації, отриманої шляхом всебічного аналізу залежності між фінансовою і нефінансовою інформацією [3, с.230].

Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації, зроблена на основі аналізу можливих взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоп-

Таблиця 1

Структура МСА 520 "Аналітичні процедури"

| № п/п | Розділи МСА "Аналітичні процедури"   |
|-------|--|
| 1     | Вступ (стадії аудиту, на яких застосовують аналітичні процедури; визначення аналітичних процедур)  |
| 2     | Характер та цілі аналітичних процедур  |
| 3     | Аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків   |
| 4     | Аналітичні процедури як процедури по суті <ul style="list-style-type: none"> <li>- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень;</li> <li>- достовірність даних;</li> <li>- чи є прогноз достатньо точним;</li> <li>- прийнятна величина відхилення облікових сум від прогнозованих даних</li> </ul> |
| 5     | Аналітичні процедури в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки   |
| 6     | Дослідження незвичайних статей   |

У зарубіжній та вітчизняній економічній літературі наводяться різні визначення аналітичних процедур, які можна згрупувати таким чином:

люють також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або суттєво відхиляються від прогно-

зованих сум [15, с. 137, 457, 483].

Всі наведені визначення аналітичних процедур заслуговують на увагу. В кожному з них підкреслюється та чи інша їх особливість. Однак спільним недоліком цих визначень є те, що в них відсутня інформація про аналітичні процедури як одного із видів аудиторських процедур по суті. Тому під аналітичними процедурами слід розуміти один із видів аудиторських процедур оцінки ризиків та процедур по суті, зміст яких полягає в аналізі і оцінці найважливіших співвідношень між фінансовими та нефінансовими показниками і тенденцій з наступним дослідженням незвичайних коливань, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або відхиляються від прогнозованих значень, визначених аудитором.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту аналітичні процедури передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання із зіставною інформацією за попередні періоди; передбачуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, бюджетами чи прогнозами аудитора); аналітичною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки (доходу) від реалізації до суми дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми галузевими показниками або з іншими суб'єктами господарювання приблизно такого розміру у тій самій галузі.

Крім того, до аналітичних процедур також відносять аналіз зв'язків:

- між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, які ґрунтуються на досвіді суб'єкта господарювання;
- між фінансовою інформацією і відповідною не фінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці й чисельністю персоналу [15, с. 483].

Британський економіст Р. Додж до аналітичних процедур, які він розглядає як "аналітичну перевірку", відносить такі процедури:

- аналіз співвідношень різних фінансових даних (наприклад, виручки (доходу) і затрат) або фінансових і нефінансових показників (наприклад, зарплати і чисельності персоналу);
- порівняння фактичних даних з прогнозами інших видів аналізу;
- порівняння останніх звітних даних з аналогічними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств або середньогалузевими показниками;
- дослідження впливу непередбачуваних факторів;
- співставлення оцінки результатів аналізу з інформацією, отриманою від інших осіб [9, с. 125].

Таким чином, аналітичні процедури охоплюють: аналіз співвідношень взаємопов'язаних фінансових показників (наприклад, темпів зростання заробітної плати та продуктивності праці) або фінансових і нефінансових показників (наприклад,

заробітної плати і чисельності персоналу); аналіз взаємоузгодженості показників форм фінансової звітності і облікових реєстрів; порівняння показників за поточний і минулі періоди; порівняння фактичних даних з даними бізнес-плану (прогнозними показниками); порівняння фактичних даних з прогнозами аудитора; розрахунок відносних коефіцієнтів звітного періоду і порівняння їх з нормативними значеннями; порівняння фактичних даних з прогнозами інших видів аналізу; аналіз дії непередбачуваних факторів; порівняння показників підприємства з показниками споріднених підприємств даної галузі або середньогалузевими показниками; порівняння залишків на рахунках звітного періоду з відповідними залишками попередніх періодів; дослідження незвичайних відхилень і причин їх виникнення; аналіз змін показників фінансової звітності і відносних коефіцієнтів протягом звітного періоду; оцінка результатів аналізу згідно з інформацією, що отримана від інших осіб.

Міжнародний стандарт аудиту 520 "Аналітичні процедури" вказує на те, що аналітичні процедури використовуються:

- як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища;
- як процедури по суті, коли їхнє застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести, для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня;
- для загального огляду фінансових звітів наприкінці аудиту [15, с. 484].

Основною метою аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних чи неправильно відображених у звітності та облікових реєстрах фактів і результатів господарської діяльності, які визначають сфери потенційного ризику і вимагають особливої уваги аудитора [7, с. 188]. Крім того, аналітичні процедури застосовують для: вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства; виявлення помилок та фактів перекручень у звітності і облікових реєстрах; скорочення кількості та обсягу аудиторських процедур під час аудиту; оцінки фінансового стану підприємства, його дочірніх підприємств та філіалів і перспектив їх безперервної діяльності в майбутньому; визначення рівня ділової активності підприємства.

Аналітичні процедури повинні здійснюватися за будь-якого виду аудиту, в тому числі, і під час внутрішнього аудиту.

При виконанні аналітичних процедур у процесі внутрішнього аудиту аудитори як інформаційну базу повинні використовувати: Конституцію України і законодавчі акти (Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України та інші законодавчі акти), Укази Президента, Постанови Кабінету Міністрів України, нормативні документи (національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'я-

завань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування); установчі документи підприємства (статут); протоколи зборів акціонерів, ради директорів, трудового колективу; колективний договір, правила внутрішнього розпорядку, різні положення (Положення про облікову політику тощо); загальноекономічні та галузеві показники; нормативно-довідкову інформацію міністерств і відомств, відповідно до галузевих особливостей; фінансову, статистичну і внутрішню звітність звітного і попередніх періодів; первинні документи та облікові реєстри; бізнес-план підприємства; бюджети і прогнози підприємства на звітний період; дані фінансового, управлінського та статистичного обліку; документи з інвентаризації активів і зобов'язань; акти попередніх перевірок контролюючих органів; аудиторські висновки і звіти за попередні періоди; дані засобів масової інформації тощо.

При виконанні аналітичних процедур під час внутрішнього аудиту аудитори можуть застосувати різні методи: читання звітності, облікових реєстрів та первинних документів; порівняння; групування; балансовий і вертикальний аналіз; коефіцієнтний аналіз; факторний аналіз; перспективний аналіз; регресійний аналіз; економіко-статистичні методи; оцінку та інші.

Кількість, зміст і обсяг застосовуваних аналітичних процедур в процесі внутрішнього аудиту залежить від таких факторів: мети проведення аналітичних процедур; виду діяльності підприємства та особливостей його функціонування; наявності фінансової та нефінансової інформації, її доступності та адекватності; структури і змісту звітності (фінансової, внутрішньої та статистичної) про фінансово-господарську діяльність підприємства, його дочірніх підприємств, філіалів; професійного судження аудитора тощо.

На практиці аналітичні процедури виконуються поетапно. Однак в економічній літературі немає єдиної думки щодо кількості етапів виконання аналітичних процедур. Зокрема, одні автори виокремлюють чотири етапи виконання аналітичних процедур, а саме: визначення мети аналітичних процедур; вибір виду аналітичних процедур; виконання аналітичної процедури; аналіз (оцінка) результатів виконання аналітичної процедури [4, с. 132; 7, с. 188; 6, с. 150; 12, с. 79; 13, с. 125; 8, с. 246]. Скобара В.В. також виокремлює чотири етапи, але замість етапу вибір виду виокремлює етап вибір методу аналітичної процедури [22, с. 201]. Інші – визначення цілей і завдань аналізу (аудиту); вибір інформаційної бази; визначення методів аналізу; проведення аналітичних процедур; оцінки результатів [11, с. 378; 14, с. 13]. Аналіз цих підходів свідчить про упущення важливих етапів виконання аналітичних процедур, а саме: вибір виду; визначення інформаційної бази; визначення методів виконання процедури. У зв'язку з цим виконання аналітичних процедур під час внутрішнього аудиту повинно містити такі етапи: постановка мети аналітичної процедури; вибір виду аналітичної процедури; визначення інформаційної бази для

виконання аналітичної процедури; виконання аналітичної процедури; документальне оформлення результатів виконання аналітичної процедури; аналіз і оцінка результатів виконання аналітичної процедури.

Важливим питанням, яке розглядається у Міжнародних стандартах аудиту, є те, що виконання аналітичних процедур може здійснюватись на різних стадіях аудиту. Згідно з п. 2 Міжнародного стандарту аудиту 520 «Аналітичні процедури» аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і при загальній перевірці результатів наприкінці аудиту. Аналітичні процедури також можна застосовувати як процедури по суті [15, с. 483]. Таким чином, аналітичні процедури можна застосувати на всіх стадіях внутрішнього аудиту. Однак найбільшого поширення вони набули на початковій стадії і стадії завершення аудиту.

На початковій стадії внутрішнього аудиту аудитор повинен застосувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. Виконання аналітичних процедур на цій стадії сприяє розумінню діяльності суб'єкта господарювання, виявленню сфер потенційних ризиків і більш точному визначенню величини аудиторського ризику. Використання аналітичних процедур дає можливість зрозуміти особливості діяльності економічного суб'єкта, які раніше були невідомі аудитору, допоможе йому при визначенні характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. Під час формування плану внутрішнього аудиту застосування аналітичних процедур сприяє зменшенню кількості і обсягу інших аудиторських процедур.

Під час планування внутрішнього аудиту рекомендують використовувати фінансову і нефінансову інформацію (наприклад, взаємозв'язок між фондом оплати праці та чисельністю персоналу). Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватись різні методи – починаючи від простих порівнянь до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних та економіко-математичних методів.

На контрольно-аналітичній стадії внутрішнього аудиту аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури по суті у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Аудиторські процедури по суті на рівні тверджень охоплюють детальні тести, аналітичні процедури по суті та їх поєднання. Аналітичні процедури по суті призначені для виявлення звичайних і незвичайних відхилень. Поєднання аналітичних процедур з іншими аудиторськими процедурами дає можливість виявити відхилення від попередніх періодів, від плану, норм і нормативів, а також встановлення причин їх виникнення.

Дж. К. Робертсон у своїй монографії "Аудит" стверджує, що аудитори повинні пам'ятати про значення аналітичних процедур, особливо враховуючи факт, що вони є дешевші, ніж деталізовані процедури, які зорієнтовані на документи [20, с.

123].

Розробляючи та виконуючи аналітичні процедури як процедури по суті, аудитор повинен розглянути вплив таких факторів, як:

- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень;
- достовірність даних (внутрішніх і зовнішніх), на основі яких складаються прогнози щодо облікових сум або показників;
- чи є такий прогноз достатньо точним, щоб дозволити ідентифікувати суттєве викривлення на бажаному рівні впевненості;
- прийнятну величину відхилення облікових сум від прогнозованих даних [15, с. 485].

Під час внутрішнього аудиту на контрольно-аналітичній стадії аудитор повинен звернути увагу на неочікувані відхилення за результатами відповідних розрахунків, оскільки вони можуть бути ознаками типових помилок в обліку і звітності, а також ознаками зловживань управлінського та найвищого управлінського персоналу. У зв'язку з тим, аудитору необхідно визначити методи і технологію їхнього впливу, здійснити передбачені стандартами аудиту дії за їх наявності, а отримані результати відобразити в робочій документації.

На завершальній стадії аудиторської перевірки обов'язковість аналітичних процедур обумовлена необхідністю визначення загальної ефективності аналітичних процедур, здійснених на початковій і контрольно-аналітичній стадіях. На цій стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час внутрішнього аудиту, а також для того, щоб допомогти аудитору при формуванні рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання виробничих ресурсів. Сформовані рекомендації за результатами аналітичних процедур повинні підтверджувати висновки, які були зроблені під час внутрішнього аудиту, а також допомогти аудитору сформулювати загальний висновок про те, що виробничі ресурси використовуються ефективно.

Аудитор повинен бути готовий до того, що за результатами застосування аналітичних процедур на завершальній стадії внутрішнього аудиту можуть бути виявлені проблемні питання, які вимагають здійснення додаткових аудиторських процедур.

Перед безпосереднім застосуванням аналітичних процедур під час внутрішнього аудиту аудитор розробляє програму їх виконання, яка повинна містити: перелік аналітичних процедур, виконавців, індекс робочих документів та примітки (таблиця 2).

Рівень довіри, яку аудитор покладає на результати проведених аналітичних процедур, залежить від таких факторів: суттєвості величини (статті), яка розглядається; інших аудиторських процедур, спрямованих на цей об'єкт; точності, з якою очікувані результати аналітичних процедур можуть бути передбачені; величини відхилень показників, які використовуються при виконанні аналітичних процедур; використання нефінансової

інформації під час виконання аналітичних процедур (наприклад, при перевірці повноти відображення фонду оплати праці можуть бути використані дані про чисельність персоналу); оцінки властивого ризику і ризику внутрішнього контролю.

Результати виконання аналітичних процедур аудитор повинен належним чином відобразити в робочій документації.

## 5. Висновки

Узагальнюючи викладене, можна зазначити те, що значення аналітичних процедур полягає в тому, що вони менш трудомісткі та більш ефективні порівняно з аудиторськими процедурами (перерахунок, огляд, підтвердження та інші), які орієнтовані на первинні документи і облікові регістри.

Аналітичні процедури необхідно застосовувати на всіх стадіях внутрішнього аудиту (початковий, контрольно-аналітичний, завершальний). На початковій стадії застосування аналітичних процедур під час внутрішнього аудиту дає можливість аудитору виявити сфери потенційного ризику. На контрольно-аналітичній стадії аналітичні процедури по суті відіграють важливу роль перевірки правильності залишків і оборотів на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування аналітичних процедур по суті під час внутрішнього аудиту призначене для виявлення незвичайних відхилень і коливань. На завершальній стадії аудиту аналітичні процедури використовують для підтвердження висновків, сформованих під час перевірки, а також для оцінки фінансового стану та перспектив діяльності підприємства у найближчому майбутньому. Такий підхід дає можливість аудитору своєчасно виявити незвичайні відхилення та коливання, що дозволить знизити величину аудиторського ризику до прийнятного рівня; скоротити значну кількість аудиторських процедур, орієнтованих на детальну перевірку, і відповідно термінів проведення внутрішнього аудиту.

Отже, застосування аналітичних процедур під час здійснення аудиторських перевірок дасть можливість підвищити ефективність і якість внутрішнього аудиту, знизити трудомісткість аудиторських процедур, зібрати більш повну інформацію про діяльність підприємства загалом і його структурних підрозділів, а також виявити рівень впливу факторів на відхилення фактичних даних виробничого процесу від заданих параметрів. Це допоможе не тільки об'єктивно оцінити діяльність підприємства, а й розробити конкретні заходи для усунення виявлених недоліків.

Керівник аудиторської перевірки: Петров В.І.  
 Склад аудиторської групи: Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.  
 Період, що перевіряється: з 1.01.2009 р. по 31.12.2009 р.  
 Період перевірки: з 15.02.2010 р. по 10.03.2010 р.  
 Кількість людино-годин: 79  
 Запланований рівень суттєвості: 5 %  
 Запланований аудиторський ризик: 3,1 %

### ПРОГРАМА АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР

Мета аналітичних процедур:

1. Проаналізувати фінансово-майновий стан підприємства.
2. Проаналізувати фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.
3. Впевнитись у позитивній динаміці проаналізованих показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

| № п/п | Перелік аналітичних процедур   | Працевіткість (людино-годин) | Виконавець   | Назва робочих документів і їх коди  | Примітки |
|-------|--|------------------------------|--|---|----------|
| 1.    | Читання та вивчення показників фінансової, статистичної та внутрішньої звітності в абсолютному значенні  | 8                            | Петров В.І.  | Копії фінансової, статистичної та внутрішньої звітності (коди РДОПАП-01-12) |          |
| 2.    | Аналіз взаємозгодженості показників форм фінансової звітності та облікових регістрів   | 3                            | Петров В.І.  | Копії фінансової звітності та облікових регістрів (коди РДОПАП-13-17)       |          |
| 3.    | Структурний аналіз Балансу   | 2                            | Бобрович О.М.  | Бланк-розрахунок (код РДОПАП-18)  |          |
| 4.    | Аналіз відносних коефіцієнтів (майнового стану, ліквідності, платоспроможності, ділової активності, рентабельності та прибутковості) економічного суб'єкта   | 4                            | Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.                             | Бланк-розрахунок відносних коефіцієнтів (код РДОПАП-19)                     |          |
| 5.    | Застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків   | 8                            | Петров В.І., Бобрович О.М.                               | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-20)                        |          |
| 6.    | Розрахунок показників фінансово-господарської діяльності підприємства  | 12                           | Петров В.І., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.                | Бланк-розрахунок показників (РДОПАП-21)                                     |          |
| 7.    | Порівняння звітних показників фінансово-господарської діяльності підприємства з аналогічними даними попередніх періодів для вивчення темпів і динаміки зміни цих показників  | 3                            | Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.                             | Бланк-розрахунок показників (РДОПАП-22)                                     |          |
| 8.    | Порівняння фактичних показників фінансово-господарської діяльності підприємства з плановими (прогнозними, бюджетними), визначеними економічним суб'єктом та показниками визначених аудитором і середньогалузевими                    | 6                            | Петров В.І., Ковадло В.Я.                                | Бланк-розрахунок показників (РДОПАП-23)                                     |          |
| 9.    | Порівняння відносних коефіцієнтів звітного періоду з їх нормативними значеннями  | 4                            | Біляшевич І.М.   | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-24)                        |          |
| 10.   | Аналіз співвідношень взаємопов'язаних фінансових показників (наприклад, доходу (виручки) від реалізації продукції і заробітної плати) або фінансових і нефінансових показників (наприклад, заробітної плати і чисельності персоналу) | 4                            | Петров В.І., Бобрович О.М.                               | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-25)                        |          |
| 11.   | Здійснення аналітичних процедур по суті (підтвердження залишків та оборотів на рахунках)   | 3                            | Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.                             | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-26)                        |          |
| 12.   | Порівняння залишків на рахунках з відповідними залишками минулих періодів  | 2                            | Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.                             | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-27)                        |          |
| 13.   | Аналіз змін показників фінансової звітності і відносних коефіцієнтів протягом звітного періоду   | 4                            | Петров В.І., Бобрович О.М.                               | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-28)                        |          |
| 14.   | Вивчення незвичайних відхилень і причин їх виникнення  | 3                            | Петров В.І., Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М. | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-29)                        |          |
| 15.   | Вивчення аналітичних звітів підприємства   | 5                            | Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.                             | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-30)                        |          |
| 16.   | Інші види аналітичних процедур, які враховують індивідуальні технологічні особливості підприємства   | 8                            | Петров В.І., Бобрович О.М.                               | Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-31)                        |          |

Начальник відділу внутрішнього аудиту  
 Програму аналітичних процедур склав

В.І. Петров  
 І.М. Біляшевич



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит: [учеб. пособие] / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.
2. Аренс А. Аудит: / А. Аренс, Дж. Лоббек [пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов]. – М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
3. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш; [пер с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен, 1999. – 192 с.
5. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: [навчальний посібник] / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.
6. Бычкова С. М. Аудит: учеб. пособие / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова; под. ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Магистр, 2009. – 463 с.
7. Данилевський Ю. А. Аудит: учеб. пособие / Ю. А. Данилевський, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 445 с.
8. Держаний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / Є. В. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабаш та ін.; [за ред. Є. В. Мниха]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
9. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: [пер. с англ; предисловие С.А. Стукова] / Р. Додж– М. : Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
10. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. – 401 с.
11. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
12. Елисева И. И. Статистические методы в аудите / И. И. Елисева, А. А. Терехов. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
13. Жминько С. И. Внутренний аудит / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 316 с.
14. Игнатущенко И. Аналитические процедуры. Оценка результатов аудиторской проверки предприятия / И. Игнатущенко, А. Беляев, Е. Изотова // Аудитор, 1998. – № 11. — С.13-19
15. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов]. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2007. – 1172 с.
16. Основы аудита / [под ред. доктора экономических наук, профессора Р. П. Бульги]. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 317 с.
17. Основы аудита: учебное пособие / [под ред. М. В. Мельник]. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 368 с.
18. Панкова С. В. Международные стандарты аудита: учеб. пособие/ С. В. Панкова. – М. : Экономистъ, 2004. – 158 с.
19. Редченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: [монографія] / К. І. Редченко. – Львів : Видавництво ЛКА, 2001. – 402 с.
20. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; [перев. с англ.]. – М. : КРМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – 496 с.
21. Рогуленко Т. М. Основы аудита: учебник / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева. – [2-е изд., доп. и перераб.] – М. : Флинта : МПСИ, 2008. – 512 с.
22. Скобара В. В. Аудит: методология и организация / В. В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 576 с.
23. Шеремет А. Д. Аудит: учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 448 с.

## IT-ПРОЕКТ: ЯКІСТЬ, ВАРТІСТЬ, ЕФЕКТИВНІСТЬ

*Анотація.* Проаналізовано рівень впливу інформаційних технологій на управління якістю. Обґрунтовано необхідність IT-витрат і виділено підходи до визначення вартості IT-проекту. Розглянуто механізм управління і контролю інформаційних технологій

*Ключові слова:* проект, якість, ефективність.

Yancheva L., Bochulja T.

## IT PROJECT: QUALITY, COST, EFFICIENCY

*Summary.* The information technologies influence on the management quality is analyzed. The necessity of IT-expenses is justified and approaches to the IT-projects costs determination are identified. The mechanism of the information technologies management and control is examined.

*Keywords:* project, quality, efficiency.

### 1. Вступ

Безумовним лідером у галузі новацій та забезпеченні розвитку компаній є інформаційні технології, які трансформують систему бізнес-процесів підприємства та впливають на якість управлінських функцій. Сьогодні важко уявити компанію, яка у своїй роботі не використовує програмного забезпечення та не орієнтується на нові умови функціонування ринку, який першим реагує на новації у сфері IT.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Виникають закономірні питання: як оцінювати ефективність IT-проектів; скільки коштів виділяти на їх реалізацію та управління; як оптимізувати та модернізувати IT-департамент. Необхідність вирішення зазначених питань зумовили актуальність дослідження, спрямованого на пошук нових інструментів і засобів управління IT-проектом, призначеним для реалізації інвестиційних можливостей підприємства та забезпечення його динамічного розвитку.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є визначення доцільності та ефективності експлуатації IT-проекту. Для того щоб, досягти поставленої мети, потрібно виконати такі завдання: встановити призначення інформаційних технологій у бізнес-процесах підприємства; оцінити вплив IT на рівень якості; розглянути механізм формування витрат на інформаційні технології; визначити умови ефективного управління і контролю IT-проекту.

### 4. Виклад основного матеріалу

Реалізація IT-проектів (упровадження управлінських інформаційних систем) зумовлює комплексне вирішення питань тактичного та стратегічного характеру, результат якого вплине на потенційні можливості та розвиток компанії у майбутньому. Масштаб його впровадження (більшість під-

розділів або уся компанія) залежить від кінцевої мети, фінансових можливостей та організаційної готовності компанії. Зважитися на вкладання коштів у реалізацію IT-проекту непросто. Це вимагає від управлінського персоналу максимальних професійних зусиль, спрямованих на зменшення труднощів матеріального і морального характеру, пов'язаних з перебудовою системи управління та бізнес-процесів під IT-проект. Організація може залучати зовнішніх спеціалістів, обізнаних з цими питаннями.

Нова інформаційна система передбачає планування значних організаційних змін та виникнення певних проблем та суперечностей, результат вирішення яких вплине на оцінку ефективності та доцільності інформаційних технологій [2].

На перший погляд, інформаційні технології покликані вирішувати питання, які стосуються бізнес-процесів і системи управління, і не йдеться про залежність якості товарів і послуг від IT. Вважаємо, що недоцільно уникати розгляду взаємозв'язку якості та інформаційних технологій. Доцільно розібратися, як саме та якою мірою інформаційні технології впливають на управління якістю. Загалом, поняття якості можна визначити як сукупність ознак, які характеризують властивості готового продукту, його відповідність призначеному застосуванню та основним параметрам технологічного процесу. Як бачимо, якість є складним поняттям, а система управління якістю не є простим об'єктом для автоматизації.

За таких умов інформаційні технології можна використовувати у декількох напрямках.

1. Засоби зберігання значного обсягу даних – в ідеалі структурованих, оскільки необхідні засоби пошуку.

2. Засоби одночасної (паралельної) роботи з документами, інструментарій яких залежить від

обсягу робіт, кількості виконавців та рівня їхньої професійної підготовки.

3. Засоби поетапного узгодження документів.

4. Засоби безперервного захисту інформації.

Отже, інформаційні технології прямо впливають на управління якістю, а результати їх інтеграції такі:

- скорочення часу на обробку інформації;
- зменшення вартості формування інформаційних ресурсів;
- гарантія якості управлінського процесу.

Результативність ІТ-проекту відзначається на всіх рівнях і стадіях життєвого циклу компанії, проте в умовах нестабільної економічної ситуації закономірно виникає питання щодо визначення тієї частки капітальних витрат, яку становлять витрати на інформаційні технології. Витрати на ІТ потребують не меншої уваги, ніж і інші аспекти бізнесу та реалізації інвестиційних проектів, аналіз яких у майбутньому допоможе максимально знизити ймовірність відсутності очікуваного результату (фінансового та нефінансового характеру).

Загалом, питання впровадження програмного забезпечення є більш ніж дискусійним. Необхідність та способи реалізації автоматизованого процесу по-різному визначають професійні групи (керівники, менеджери, обліковці) [1]. Це, безумовно, позначається на обґрунтуванні економічної доцільності та визначенні рівня витрат, потрібних для впровадження та реалізації ІТ-проекту. Виникає закономірне питання: чи можливо в умовах високої вартості інформаційних технологій вести мову про ефективність експлуатації такого виду нематеріального капіталу? На нашу думку, керівний персонал має вирішувати питання, що стосується управління інформаційними проектами, для чого слід застосовувати ІТ-бюджет. Його визначаємо його тільки як половину (може навіть менше) необхідних дій, оскільки більшу частину ІТ-витрат можна зарахувати до категорії користувальницьких і вона розподілена в межах всієї компанії, тоді як на ІТ-відділ відноситься близько 20 % витрат.

Реалізація ІТ-проекту є складним процесом, що вимагає значних фінансових інвестицій, які можуть бути як запланованими, так і незапланованими. Щоб уникнути зайвих витрат, треба заздалегідь урахувати "приховані" витрати на реалізацію та управління ІТ [3].

Цілком закономірно виникає питання щодо "природи" ІТ-витрат, оскільки економічні та облікові класифікації витрат вже містять всі види витрат, які пов'язані зі зменшенням економічних вигод в результаті вибуття активів або виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу суб'єкта господарювання. При цьому інвестиції не є витратами, оскільки вибуття активів (грошових коштів), пов'язаних з ними, одночасно компенсується появою довгострокових активів аналогічної вартості, які спроможні давати вигоду у майбутньому та позитивно впливати на розвиток підприємства.

Із суто практичного погляду важливо вже на етапі планування інвестицій визначити, які з них спрямовані на перспективу, а які можуть використовуватись лише упродовж поточної діяльності суб'єкта господарювання [2]. У першому випадку йдеться про затрати на інформаційні технології – на їх розроблення (придбання), впровадження, реалізацію та управління. В іншому випадку визначаються ІТ-витрати за призначенням, зокрема витрати на заробітну плату, освітлення, опалення тощо.

Усі фінансові затрати на інформаційні технології мають бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку, проте в обліку не завжди адекватно визначаються ІТ-витрати, що позначається на повноті їх обліку. Із суто економічного погляду до ІТ-витрат можна включати не тільки витрати, які оцінюють як капітальні статті, а й ті, які тісно пов'язані з такими витратами: нефінансові (непомітні) витрати, до яких можна зарахувати витрати «морального характеру»; підвищення інтенсивності роботи; тимчасові незручності.

Найпростішим способом розрахунку величини затрат на інформаційні технології є визначення сукупності витрат: загальних та адміністративних; маркетингових та комерційних; на дослідження та розробки. Усі ці дані можна отримати з бухгалтерського балансу із узагальненням статей різної «природи». Єдине, що їх об'єднує, – вони не створюють матеріальної вартості. Зазначені затрати сприятимуть: прийняттю зважених управлінських рішень; прямому впливу на контрагентів; втіленню ідей.

Щоб не допустити можливих неефективних витрат, пов'язаних з розробленням та реалізацією ІТ-проекту, необхідно звернути увагу на те, що першим та одним із найважливіших рішень, яке має прийняти управлінський персонал компанії, є вибір постачальника програмного забезпечення, що в ідеалі потребує організації окремого внутрішнього проекту, який охоплює огляд предметної області та формування структурованих вимог. Для організації такого проекту рекомендуємо залучати кваліфікованих консультантів, які володіють відповідними методиками, знаннями та мають досвід у вирішенні такого питання. Уважно треба поставитися до передпроектної оцінки строків і витрат, які декларують представники постачальника, а також потрібно вимагати розгорнутого обґрунтування й аргументації.

Такі дії є необхідними та важливими, оскільки більшість з постачальників автоматизованих рішень часто застосовують політику заниження оцінок витрат на впровадження програмного забезпечення і сукупної вартості володіння системою. Завданням управлінського персоналу є адекватна оцінка фінансової можливості на впровадження та підтримку програмного забезпечення, для того щоб, уникнути ймовірності виявлення нестачі коштів під час впровадження, яка є наслідком попередньої невизначеності та недооцінки політики ціноутворення на програмне забезпечення та відповідні послуги.

Ризики щодо відсутності результативності реалізації ІТ-проекту виникають на всіх етапах та у переважно залежать від самого підприємства. Це підвищує рівень витрат нефінансового характеру, які прямо не впливають на фінансові вигоди. Для того щоб урахувати цей вплив, необхідно проаналізувати декілька рівнів взаємозв'язків. Щоб визначити загальний розмір величини нефінансових витрат та вигод, їх необхідно зробити порівнянними.

Можна використати єдині шкалу та одиниці вимірювання, хоча це пов'язано з певними складнощами. Як приклад, можна виміряти користь та шкоду від впровадження інформаційних технологій за допомогою анкетних опитувань, а отриману в результаті інформацію обробити статистичними методами. За таких умов можна виробити єдину міру оцінки. Прийнятним варіантом можна бути теоретична міра, яка відображає корисність, або єдиний вимірник корисності – ютіль (англ. utility – корисність). Таку одиницю вимірювання не можна назвати найоптимальнішою, оскільки ютіль не має об'єктивного кількісного виміру, тому він є середнім інструментом підрахунку корисності будь-якого роду. Однак, ця одиниця дає змогу виконати необхідні розрахунки.

Певні нефінансові показники можна перевести у вартісну форму, для чого треба оцінити фінансовий збиток від недоліків і фінансові вигоди від переваг. Якщо враховувати, що грошові кошти також мають певну корисність, можна визначити співвідношення ютілів і грошових одиниць.

Таке співвідношення може означати, що визначений рівень нефінансових вигод в компанії може до певної межі цінитися більше, ніж втрачені внаслідок цього фінансові вигоди. Наприклад, якщо заради новачій та прогресу управлінський персонал компанії приймає рішення про відмову від корпоративної культури, яка склалася та є традиційною в організації, то компанія зазнає значних моральних втрат (нефінансових втрат). Керівництво вирішує, що зміни є дорогими з погляду нефінансових втрат і, відповідно, оцінить вигоди поточного стану, що вимірюються в ютілях, вище за недоотриманий прибуток.

Оцінка ІТ-витрат – це складне завдання і тому, якщо визначено невисокий рівень вигод від впровадження ІТ, то розпочинати такий проект є ризиковим. Розпочинати ІТ-проект доцільно, якщо йдеться про майбутні вигоди, розвиток компанії та модернізацію бізнес-процесів і системи управління.

Якщо ж управлінський персонал критично оцінив можливості, ризики та потенційні вигоди, знайшов вільні кошти для реалізації проекту та успішно пройдено підготовчий етап, впровадження ІТ-проекту є дією виправданою. Проте це тільки початок тих проблем, які виникатимуть надалі. Не можна водночас сказати, що всі (без винятку) підприємства очікує складний період – проблеми виникатимуть у таких установах, які заздалегідь не потурбувалися про ефективне налагодження управління і контролю ІТ.

В усіх аспектах реалізації системи управління ІТ треба враховувати остаточну мету проекту, яку не тільки можна, а й потрібно постійно трансформувати генеруючи нових напрями розвитку підприємства та оптимізації і модернізації всіх бізнес-процесів. Метою реалізації ІТ-проекту може бути як отримання більшого прибутку, так і, наприклад, зміцнення позиції на ринку, підвищення привабливості компанії серед потенційних інвесторів. Реалізувати функції управління ІТ можна, створивши спеціальну службу, яка відповідатиме за: аналіз та оцінку технічної підтримки програмного забезпечення; дослідження ринкових змін; умов функціонування; новацій тощо. Всі ці дії мають бути спрямовані не на контроль, а саме на управління ІТ.

Ототожнення процесів управління і контролю ІТ-проекту, на нашу думку, є помилковим. Управління ІТ – це система досягнення цілей та невід'ємна частина управлінської системи, становлення і розвиток якої зумовлені зміною економічного середовища; новаціями у технологіях та загостренням конкурентної боротьби серед господарювання суб'єктами. Контроль ІТ – це механізми ідентифікації проблемних ділянок та визначення способів оптимізації ІТ-інфраструктури.

Якщо йдеться про управління ІТ-проектом, то управлінський персонал має діяти у таких напрямках: управління змінами об'ягу робіт (необхідність управляти через поточні зміни бізнес-процесів самої компанії); управління змінами бюджету (у процесі реалізації проекту вартість може як збільшуватися, так і зменшуватися); управління роллю управлінців (розуміння специфіки проектного управління порівняно з функціональним).

Вирішуючи питання контролю ІТ, доцільно орієнтуватися на ІТ-аудит, який визначає ті компоненти системи, які справді потребують модернізації та не відповідають вимогам бізнесу [5]. ІТ-аудит також створює підґрунтя для оптимізації ІТ-інфраструктури у цілому, тому цей інструмент можна назвати найефективнішим для контролю ІТ.

## 5. Висновки

Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо за необхідне зазначити, що ІТ-проект є процесом, який назавжди змінить підприємство. І саме від управлінського персоналу залежатиме, якими будуть такі зміни (позитивними чи негативним) і що очікувати компанії в майбутньому. Визначення доцільності, встановлення реальної ціни впровадження та налагодження системи управління і контролю якщо не унеможливить, то максимально знизить ймовірність високого рівня затрат без отримання очікуваного блага (як фінансового, так і нефінансового характеру).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ивахненко С. Внедрение программного обеспечения учета и контроля: потенциальные преимущества и реальные проблемы [Текст] / С. Ивахненко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 2. – С. 56–62.

2. Костюченко В. Организационные аспекты внедрения информационной системы в холдинге [Текст] / В. Костюченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 8. – С. 20–26.

3. Матюха М. М. Перспективні концепції автоматизації управління підприємством на основі інформаційних систем обліку [Текст] / М. М. Матюха // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2008. – № 2. – С. 44–51.

4. Назарбаєва І. Капітальні інвестиції в нематеріальні активи: актуально, тому що вигідно [Текст] / І. Назарбаєва // Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти : збірник систематизованого законодавства. – 2009. – Вип. 6. – С. 97–99.

5. Огнева А. М. Аудит інформаційних систем і технологій [Текст] / А. М. Огнева // Вісник Хмельн. нац. ун-ту. Сер. Економічні науки. – 2009. – Т. 1, № 6. – С. 229–232.

УДК 330.101.541

Яремко І. І.

## ЕКОНОМІЧНИЙ ПОТЕНЦІАЛ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ: ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЯ

*Анотація.* У статті розглянуто економічний потенціал національної економіки, розкрито проблемні аспекти його формування та ефективного використання, наведено можливі шляхи відтворення інноваційно-інвестиційного потенціалу України.

*Ключові слова:* національна економіка, економічне зростання, соціально-економічний розвиток, економічний потенціал, інноваційно-інвестиційний потенціал

Yaremko I.

## ECONOMIC POTENTIAL OF NATIONAL ECONOMY: DEVELOPMENT AND SALES

*Annotation.* In the article the consideration of the economic potential of the national economy, and reveals the problematic aspects of its formation and effective use, are possible ways to render innovation and investment potential of Ukraine.

*Keywords:* national economy, economic growth, social and economic development, economic potential, innovation and investment potential.

### 1. Вступ

У сучасних стагнаційних і флуктуаційних умовах глобального економічного середовища визначальним об'єктом теоретичних досліджень і аналітичних оглядів прикладного характеру є економічний потенціал національних економік, який, з одного боку, характеризує конкурентоспроможності країн, з другого – визнається базовим індикатором інвестиційної привабливості їхніх економік. Ці фактори додають додаткових імпульсів до науково-прикладних досліджень категорійного поняття “потенціал” у розрізі різнорівневих економічних систем, формувань концептуальних засад і парадигм управління потенціалом, розвитку науково обґрунтованих методик для підвищення об'єктивності оцінювання величини потенціалу та підходів до вимірювання ефективності його реалізації.

Важливість й актуальність тематичних досліджень потенціалу національної економіки зумовлюється потребами аналізу її інвестиційної привабливості контекстно з показниками оцінних методик Міжнародних рейтингів. Безперечно, як управлінські підходи до реалізації потенціалу, так і засади встановлення ефективності його реалізації й спрямування повинні враховувати вітчизняні умови, але все ж базуватися на загальносвітових методиках. Зокрема, доцільно дотримуватись методичних засад побудови аналітичного звіту “World Competitiveness Yearbook”, за яким Міжнародний інститут розвитку менеджменту (IMD) оприлюднює дані рівня конкурентоспроможності національних економік, а також методик, що використо-

вуються в аналогічному звіті Всесвітнього економічного форуму “Global Competitiveness Report. World Economic Forum”. Підтвердженням актуальності досліджень у сфері потенціалу можна вважати перманентну зміну системи індикаторів Європейського інноваційного табло, призначеного для вимірювання інноваційного потенціалу країн, а також підходів до трансформації його методики адекватно змінам міждержавної системи індикаторів.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проведені дослідження дають змогу відзначити неоднозначність позицій вчених-економістів, інвесторів і фінансових аналітиків щодо встановлення величин потенціалу економічної системи та ефективності його реалізації. У тематичних публікаціях вченими, зокрема Н. П. Гончаровою, на фоні об'єктивізації важливості активного використання інноваційних ресурсів у контексті формування “нової економіки” на засадах реконверсії, відзначено низку проблем формування та реалізації потенціалу національної економіки, які “загострюють досить складні процеси на рівні глобальної економіки” [1, с. 51]. Вчена Н. Гладинець, розкриваючи нез'ясовані до кінця проблеми потенціалу, відзначила “ потребу визначення впливу інноваційного потенціалу на соціальний та економічний розвиток” [2, с. 31]. А дослідник В. В. Железняк пише про “відсутність науково обґрунтованих механізмів оптимального використання різних видів потенціалу” [3, с. 91], що, на думку вченої Т. В. Бауліної, передумовлює складність сучасного етапу формування і реалізації інтелектуального потенціалу держави та пов'язується з “відсутністю адекватного реальним соціально-економічним процесам ресурсно-функціонального забезпечення конґітивно-інформаційних аспектів руху в умовах трансформації негативного резонансу подій” [4 с. 26].

Розглядаючи цю проблематику, вчені обґрунтовують доцільність і дієвість сформульованих ними різноформатних парадигм і теоретико-концептуальних засад адаптивних механізмів формування та реалізації потенціалу національної економіки й окремих виробничо-економічних систем на мезорівні. Так, наприклад, О. В. Царенко пропонує “теоретико-концептуальні засади та моделі афлікації стратегічних потенціалів у межах єдиного інтегрованого міжрегіонального промислового комплексу та їх регенерації” [5, с. 40, 41]. Наведене дає підстави стверджувати, що вирішування проблематики ефективного формування та реалізації потенціалу національної економіки у сучасних дослідженнях має різновекторну спрямованість.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Результатами переважної більшості досліджень та публікацій у сфері потенціалу економічних систем є висновки, що невирішеною і надалі залишається методологічна основа оцінювання існуючого рівня та передумов зростання потенціалу. Ця проблематика пов'язується з узвичаєними підходами, які лише частково використовують системний підхід, підсумовуючи арифметично різномірні за природою складові потенціалів підприємств,

галузей та національної економіки загалом. Такі методологічні засади не враховують механізм й ефекти синергізма від взаємодії складових потенціалу та диверсифікаційні прояви у господарських процесах і проектних рішеннях. Наведені фактори вказують на те, що встановлювані величини потенціалу мають неточні й необґрунтовані значення, значне відхилення від справжнього рівня, не розкривають об'єктивного ступеня впливу визначальних факторів, їх динаміки [6, с. 66]. При цьому потрібно відзначити, що “математична формалізація цієї проблеми майже не має практичного значення, а практикування форм і методів дії на поведінку потенціалу як об'єкта управління не дає достовірних результатів” [7, с. 95].

Метою статті є аналіз підходів до формування та реалізації потенціалу, механізмів відтворення інноваційно-інвестиційного потенціалу національної економіки з урахуванням її специфіки та рівня розвитку.

## 4. Виклад основного матеріалу

Економічний потенціал, його структура є базовою основою для прогнозування майбутніх тенденцій в економіці та пріоритетних напрямів розвитку національного господарства. Рациональне й ефективно використання потенціалу національного господарства складає основні засади “Державної програми економічного і соціального розвитку України”. Реалізація всього наявного потенціалу, відтворення національного інвестиційно-інноваційного потенціалу лежать в основі моделі сталого економічного зростання та забезпечення глобальної конкурентної спроможності національної економіки.

Потенціал будь-якої економічної системи у його об'ємному трактуванні виступає центральною категорією в теоріях економічного зростання та економічного розвитку. Базові дефініції “економічного зростання” чи “економічного розвитку” об'єктивують погляд на комплексність процесів, які охоплюють зміни не тільки виробничо-технологічного потенціалу, а й економічної, соціальної, екологічної складової в ефективності функціонування соціально-економічної системи. При цьому “вимоги до підвищення гнучкості виробничого потенціалу особливо актуальні в умовах нестабільності ринкового середовища, зростаючих коливань обсягу і структури попиту, різкого прискорення темпів науково-технічного прогресу” [7, с. 146].

Теорії економічного зростання встановлюють тип економічного зростання, залежний від рівня розвитку продуктивних сил і спроможності існуючої системи виробничих відносин ефективно використовувати науково-технічний потенціал, природні багатства, територіальне розміщення країни тощо, та визначати найбільш раціональне співвідношення між фондами споживання й нагромадження у національному доході та підрозділами суспільного виробництва. В економічних енциклопедичних виданнях, словниках та інших літературних джерелах, категорія “економічний потенціал” переважно розкривається як можливості економіки країни в цілому, її галузей, підприємств, господарств здійснювати виробничо-економічну

діяльність, сприяти розвитку виробництва та споживання. При цьому відзначається, що економічний потенціал визначають природні ресурси країн, засоби виробництва, трудовий та науково-технічний потенціал, національне багатство країни.

У публікаціях з проблематики потенціалу автори орієнтуються на основи макроекономічної теорії, за якими економічне зростання розглядається як складова частина й одна з найважливіших характеристик економічного розвитку країни, - кількісною зміною обсягів виробництва і споживання ВВП. Виходячи із таких диспозицій, при розгляді проблемних аспектів оцінки економічного потенціалу авторами підтримується думка щодо використання показника обсягу валового внутрішнього продукту як основного параметра оцінки результативності функціонування економічної системи та можливостей розвитку економічного потенціалу України [8, с. 43].

Оцінюючи потенціал економіки України, дослідники здебільшого розглядають його величину виходячи із стану відносної статичності наявних ресурсів, недостатньо враховуючи при цьому динамізм і тенденційну спрямованість глобалізаційних процесів (технологічних, соціально-політичних, екологічних, економічних): “Зовнішні обмеження щодо всіх економічних систем виникають із доступності ресурсів, просторових (територія і середовище перебування) і тимчасових (період аналізу) умов” [9, с. 18]. Зважаючи на останні суспільно-політичні та екологічні події (Японія, Лівія, Єгипет та інші держави цього регіону), на даний час не можна однозначно використовувати узвичаєні підходи до визначення передумов економічного розвитку чи економічного зростання будь-якого суспільно-економічного середовища, вагомості чи значимості певних елементів потенціалу у набутті конкурентоспроможності країни. За багатьма рейтингами українська економіка на теперішній час займає невисокі позиції. Попри те, на погляд багатьох відомих як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, такі невисоко оцінені міжнародними інституціями позиції національної економіки не відповідають її справжньому потенціалу: “Україна – держава зі значним соціально-економічним потенціалом, який не реалізовується” [10, с. 33]. Деякими фахівцями достатньо високо оцінюється й інноваційно-інвестиційний потенціал України, а також розкриваються передумови його подальшого формування та реалізації.

Народногосподарський комплекс України формує одну із найбільших європейських економік. Національне господарство забезпечене значними продуктивними сільськогосподарськими угіддями, багатством природних ресурсів, достатньою виробничою та споживчою базами, кваліфікованою робочою силою, а також володіє значними інтелектуальним потенціалом, що підтверджується міжнародним науковим і прикладним співробітництвом у дослідженні космічного простору, у сфері генетики та енергетики майбутнього. Як приклад, можна навести залучення українських науковців до розробки “найпередовішого” проекту сучасності –

“Адронного колайдера” (Large Hadron Collider – найбільший у світі прискорювач елементарних часток, створений у Європейському центрі ядерних досліджень (CERN)), що засвідчує про дуже високий рівень потенціалу вітчизняної науки.

У багатьох наукових публікаціях та аналітичних оглядах аргументовано доводиться, що глобалізація та інтелектуалізація світової економіки повинні сприяти розкриттю потенціалу України. Незважаючи на те, що структура й зміст української економіки відрізняється від розвинутих економік світу, вона інтегрована у світову (глобальну) економіку, а тому й пов’язана з її системною кризою. Очевидним є факт, що потенціал базових бюджетонаповнюючих галузей вітчизняної економіки (металургійна й хімічна промисловість) може відчутно знизитися із світовим зростанням вартості ресурсів. Попри те, на фоні світової продовольчої кризи, яка стає очевидною, потенціал українського агропромислового комплексу оцінюється дуже високо.

Наслідки фінансово-економічної кризи глобального економічного середовища, соціально-економічні та природнокліматичні події планетарного масштабу передумовляють перегляд існуючого фарватеру чи формування нових стратегічних напрямів розвитку національної економіки з відповідними змінами значимості й структуризації її потенціалу. Однією із найважливіших складових формування національної інноваційно-орієнтованої економіки є розроблення та впровадження заходів, пов’язаних із науково обґрунтованою основою структуризації потенціалу для забезпечення структурно-технологічної перебудови економіки країни.

На фоні розкриття різних проблемних аспектів щодо невисокої ефективності реалізації потенціалу національного господарства, деякі автори відзначають “суттєві диспропорції у розвитку регіонів, які обмежують соціально-економічний розвиток держави, уповільнюють та знижують ефективність ринкових перетворень” [2, с. 31]. Економічний, природний, суспільний, а також інституціональний потенціал регіонів у своєму синергетичному ефекті формують загальний потенціал країни. Саме тому пропорційність розвитку регіонів, збалансована концентрація потенціалів у територіальному розрізі формує енергію для посилення потенціалу економіки держави у цілому. Потенціал регіону (території) потрібно розглядати не лише через синергетичний ефект взаємодії потенціалів виробничих і невиробничих господарських суб’єктів та фінансових організацій виступати джерелом сталого розвитку, а й як соціально-економічну (мікроекономічну) систему, здатну скоріше адаптуватися до змін глобального економічного середовища. Інтенсивною складовою сучасного суспільно-економічного середовища є суспільно значимі підприємства корпоративного типу (публічні акціонерні товариства), які визначають постіндустріальний розвиток і сукупний економічний потенціал національної економіки, впливаючи на темпи та якість ринкових трансформацій країни. Саме тому потенціал таких формувань як активних суб’єктів ринкових, у тому числі міжнародних,

відносин впливає на трансформаційні зміни в національній економіці, формуючи загальну величину та структуру сукупного національного потенціалу: “Поклавши в основу ресурсний підхід при визначенні складових потенціалу слід врахувати той факт, що ресурси всіх суб’єктів тісно переплетені унаслідок перерозподільчих процесів у суспільстві” [11, с. 209]. Формування та реалізація сукупного економічного потенціалу, модернізація національного господарства, побудова еволюційної економіки неможлива без відчутного підвищення ефективності державних інститутів: “Ефективно функціонуюча система фінансових інститутів позитивно впливає на прискорення темпів економічного розвитку держави шляхом формування конкурентоспроможності інвестиційного потенціалу” [12, с. 195]. При цьому відзначимо, що сучасні трансформації вітчизняної економіки відбуваються на фоні перманентного коригування державних регулятивних норм, у яких відсутні послідовність й закономірність розвитку ключових факторів впливу на конкретизовану траєкторію набуття конкурентноздатності країни.

### 5. Висновки

Управління процесами формування та реалізації економічного потенціалу національної економіки повинно здійснюватися у контексті цілеорієнтованого методологічного підходу в контексті визначених засад економічного і соціального розвитку країни. Реалізація моделі сталого економічного зростання та забезпечення глобальної конкурентоспроможності національної економіки повинно відбуватися на адекватно раціональній системі елементів (компонентів) загальноекономічного потенціалу і збалансованості його територіально-галузевого розрізу.

Відтворення, реалізація та розвиток інноваційно-інвестиційного національного потенціалу у сучасних умовах вимагають вироблення нових, адаптивних реальним світовим процесам, організаційно-економічних механізмів, де ключова роль повинна бути відведена державним інститутам, які органічно поєднуючи ринковий механізм з економічним регулюванням держави, задають вектор економічного та соціального розвитку комерційних структур для забезпечення загальнонаціональних інтересів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гончарова Н. П. Реконверсійна парадигма ресурсозабезпечення “нової економіки” /

Н. П. Гончарова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 8 (110). – С. 50-56.

2. Гладинець Н. Вплив інноваційного потенціалу на соціально-економічний розвиток регіону / Н. Гладинець // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 30-34.

3. Железняк В. В. Аналіз існуючих підходів до розуміння сутності економічного потенціалу в контексті дослідження розвитку поглядів сучасних науковців на цю категорію / В.В. Железняк // Держава та регіони. – 2009. – № 6. – С. 91-95.

4. Бауліна Т.В. Моделі формування та поширення потенціалу нагромадження інтелектуального капіталу держави / Т. В. Бауліна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 1 (104). – С. 25-29.

5. Царенко О. В. Адаптивне моделювання процесу інкорпорації стратегічного потенціалу промислових комплексів у єдину макроекономічну систему / О. В. Царенко // Економіка та держава. – 2010. – № 7. – С. 40-43.

6. Плаксин В. И. Методологические основы оценки синергетического потенциала хозяйственных систем / В. И. Плаксин // Экономика и управление. – 2005. – № 4-5. – С. 65-72.

7. Чимшит С.І. Управління потенціалом складних соціально-економічних систем : монографія / С.І. Чимшит. – Дніпропетровськ : Моноліт, 2008. – 351 с.

8. Тертична К. О. Валовий внутрішній продукт в оцінці економічного потенціалу країни / К. О. Тертична // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 2 (10). – С. 42-46.

9. Козловський С. В. Парадигма державного регулювання сучасних економічних систем / С. В. Козловський // Формування ринкових відносин. – 2010. – № 2 (105). – С.17-21.

10. Чуприна Е. А. Потенциал конкурентоспособности национальной экономики Украины и пути его повышения / Е. А. Чуприна // Бизнес Информ. – 2009. – № 9. – С.31-35.

11. Свірський В. С. Проблеми структурування фінансового потенціалу держави / В. С. Свірський // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. – № 4. – С. 207-210.

12. Бережна І. Ю. Вплив фінансових інститутів на формування інвестиційного потенціалу / І. Ю. Бережна // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 9 (99). – С. 190-195.



## МЕТОДИКА АУДИТУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ

**Анотація.** Розроблено і запропоновано методику аудиту внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами, узагальнено процедури аудиту, застосування яких дасть змогу одержати аудиторські докази, необхідні для того, щоб підтвердити адекватне відображення у фінансовій звітності операцій із пов'язаними сторонами, та сприятиме зростанню ефективності корпоративного управління й захищеності інтересів акціонерів публічних господарських товариств.

**Ключові слова:** аудит, методика, внутрішні розрахунки

Yaremko I., Litvinenko N.

## METHOD OF INTERNAL AUDIT SETTLEMENTS

**Summary.** The audit technique of the transactions between the related parties has been developed and proposed. The audit procedures, the use of which provides the possibility of obtaining the necessary audit evidence to confirm the adequate representation of the related parties' transactions in the financial statements, are summarized in the article. Proposals towards improving efficiency and corporate governance protection of public stock companies' investors were put forward.

**Keywords:** audit methodology, internal calculations.

### 1. Вступ

Багаторівневі структури сучасних економічних груп підприємств, між якими встановлюються зумовлені організаційною або економічною залежністю відносини контролю-підпорядкування, мимоволі призводять до збільшення внутрішніх розрахункових операцій. Розвиток таких структурних об'єднань випереджає стандартизацію обліку і аудиту у цій предметній сфері. Значна частина суто внутрішніх розрахункових взаємовідносин відображається в обліку на штучно пристосованих для цих цілей рахунках, субрахунках чи навіть позабалансових рахунках бухгалтерського обліку. Зважаючи на те, що процедури аудиту орієнтовані та переважно базуються на стандартизованих показниках фінансової звітності, не висвітлюють питань процедурного відображення в обліку внутрішніх розрахункових взаємовідносин, то, відповідно, аудит внутрішніх розрахунків проводиться на цій інформаційній основі. Прямо чи опосередковано, але відомі факти шахрайства у фінансовій звітності таких компаній, як Enron, Adelfia, Tuso, Refco, Hollinger, Rite Aid, пов'язані з внутрішніми розрахунками, активізували потреби у розкритті достовірної та повної інформації щодо кола пов'язаних сторін та операцій із такими контрагентами в корпоративній фінансовій звітності, зробивши її чи не однією із фундаментальних проблем.

З огляду на це розроблення методики аудиту внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами із узагальненням специ-

фічних процедур аудиту внутрішніх розрахунків, яка б дала змогу підтвердити їх адекватне відображення у фінансовій звітності, має суттєве значення для того, щоб задовольнити потреби користувачів корпоративної фінансової звітності у повній та достовірній інформації про фінансовий стан та результати діяльності як кожного окремого суб'єкта господарювання, що належить до певної економічної групи, так і про рух капіталу в межах групи підприємств, пов'язаних відносинами контролю-підпорядкування.

Вищевикладені факти засвідчують актуальність аналізованої теми, обумовлюють мету та основні завдання дослідження.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Аналіз наукових джерел із цієї проблематики засвідчує, що аудиту внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами як окремому об'єкту незалежного зовнішнього контролю не було приділено належної уваги. Це пояснюється тим, що здебільшого ці розрахунки не розглядають як самостійний об'єкт, що потребує незалежної перевірки, або про них згадують у контексті організації аудиту консолідованої фінансової звітності або організації служби внутрішнього аудиту в системі управління економічною одиницею. Зокрема, на підставі дослідження організаційного аспекту аудиту достовірності фінансової звітності консолідованої групи підприємств проф. Лучко М. Р. проаналізував методичні засади аудиторського контролю діяльності холдингових структур і визначив особливості та напрями аудиту кон-

солідованої фінансової звітності з метою уникнення зайвого оподаткування [1, с. 6]. Костюченко В. Ф. досліджувала організаційні аспекти формування внутрішнього аудиту в системі управління юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [2, с.588—602].

Щодо методики аудиту розрахункових операцій, то останні наукові дослідження стосуються лише зовнішньоекономічних операцій. Так, за результатами дослідження обліку та аудиту експортно-імпорتنних операцій підприємств Коблянська Г. Ю. удосконалила методику аудиту експортно-імпорتنних операцій [3, с. 6], Бабій Л. І. узагальнила організаційні положення аудиту операцій з експорту із урахуванням особливостей оборотних активів, що відсутні та обтяжені. На її думку, розроблення плану, програми перевірки та робочих документів аудитора щодо вказаного об'єкта, дає змогу поліпшити процес контролю та якість проведення аудиту за операціями з експорту [4, с.6]. Проте у жодній з наукових праць немає розробленої методики аудиту внутрішніх розрахунків із урахуванням як сторін, задіяних у таких господарських операціях, так і економічної сутності операцій між ними.

Дослідження чинного законодавчо-нормативного забезпечення аудиту показало, що окремого стандарту аудиту, який би регламентував методику аудиту внутрішніх розрахунків, немає. Однак, зва-

жаючи на те, що «міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту тісно пов'язані між собою» [5, с. 43], методику аудиту внутрішніх розрахункових взаємовідносин, оскільки це розрахункові взаємовідносини між пов'язаними сторонами, слід розробляти із урахуванням як вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [6], так і прийнятих за національні міжнародних стандартів аудиту, зокрема, МСА 550 «Пов'язані сторони» [7]. Прийнятним можна вважати також застосування стандартів аудиту окремих зарубіжних країн [8], особливо із урахуванням їх ідентичності міжнародним.

Отже, аналіз останніх наукових досліджень та чинного законодавчо-нормативного забезпечення дає підстави стверджувати про те, що як методологічні, так і процедурні питання аудиту внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами залишаються нерозкритими.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Мета статті — розробити методику аудиту внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами, визначивши та узагальнивши аудиторські процедури за етапами аудиту, що дасть змогу отримати достатні аудиторські докази для того, щоб підтвердити адекватне відображення внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами у первинній фінансовій звітності суб'єк-

Таблиця 1

#### Перелік процедур аудиту щодо ідентифікації пов'язаних сторін та визначення повноти та достовірності розкриття інформації про них у фінансовій звітності

| <i>Найменування загальних процедур аудиту, що передують дослідному етапу</i>  | <i>Мета здійснення загальних процедур аудиту</i>   |
|---|--|
| Подання запиту попередньому аудитору щодо наявного у нього переліку пов'язаних сторін [7]   | Отримання наявних протягом періоду, охопленого попередньою аудиторською перевіркою відомостей щодо пов'язаних сторін та операцій між такими контрагентами                      |
| Перегляд аудиторської документації за попередній рік [7]  | Ідентифікація пов'язаних сторін  |
| Подання письмового запиту до менеджменту щодо наявного переліку пов'язаних сторін та сум операцій з ними протягом періоду, а також розробленої політики, що регламентує порядок визначення та виявлення пов'язаних осіб [7] | Забезпечити аудиторів, залучених до перевірки внутрішніх розрахунків, переліком пов'язаних сторін, з метою ідентифікації ними розрахункових взаємовідносин із такими сторонами |
| Подання запиту незалежному реєстратору щодо ведення ним реєстру наявних пов'язаних сторін, отримання виписки з реєстру [7]  | Виявлення основних спільних акціонерів, порівняння отриманого реєстру із переліком пов'язаних сторін (афілійованих осіб), який зберігається на підприємстві                    |
| Перегляд реєстру акціонерів пов'язаних підприємств, отриманих від реєстратора   | Забезпечити аудиторів, залучених до перевірки внутрішніх розрахунків, переліком пов'язаних сторін з метою ідентифікації ними розрахункових взаємовідносин із такими сторонами  |
| Огляд облікової політики  | Забезпечити аудиторів, залучених до перевірки внутрішніх розрахунків переліком пов'язаних сторін, з метою ідентифікації ними розрахункових взаємовідносин із такими сторонами  |

тів господарювання, що входять до складу певних економічних груп, а також забезпечити їх повне та достовірне розкриття у примітках до корпоративної (зокрема, консолідованої та комбінованої) фінансової звітності.

#### 4. Виклад основного матеріалу

Аудит внутрішніх розрахунків повинен здійснюватися з метою висловлення незалежної професійної думки щодо правильності відображення у первинній звітності внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами, а також їх елімінавання під час формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств, повноти та достовірності розкриття у примітках до фінансової звітності інформації про пов'язані сторони та розрахункові взаємовідносини між ними.

Аудитор повинен ставитись до перевірки внутрішніх розрахункових взаємовідносин з достатнім рівнем професійного скептицизму та усвідомлювати, що не вся інформація щодо таких розрахункових взаємовідносин із пов'язаними сторонами відображена на рахунках бухгалтерського обліку та адекватно розкрито у фінансовій звітності. Розуміти, що можуть існувати значні суми нерозкритих внутрішніх розрахункових взаємовідносин внаслідок обману чи шахрайства, що могло призвести до повного або часткового приховування істотних внутрішніх операцій, особливо таких, що були здійснені за підробленими документами (сфабриковані операції) та тих, що не містять матеріальної субстанції (таких, що не відбулися насправді).

На початковій стадії аудиту треба ознайомитися із бізнесом клієнта, для чого доцільно провести експрес-аналіз, виробити загальну стратегію аудиторської перевірки та встановити масштаби роботи, яку слід виконати. При цьому аудитор повинен пересвідчитись, що персонал розуміє свою відповідальність та взаємовідносини кожного компонента економічної групи із усією економічною групою, розглянути систему внутрішнього контролю та мету фінансово-господарської діяльності кожного із компонентів групи, тобто здійснити попереднє оцінювання, яким передбачено: з'ясування структури групи та відповідальності менеджменту; розгляд мети функціонування різних компонентів групи; розгляд системи контролю в межах групи та контролю за діяльністю управлінського персоналу.

При цьому аудитор слід врахувати, що «структура бізнесу клієнта та керівництво нею можуть бути організовані таким чином, щоб свідомо приховати операції між пов'язаними сторонами» [9], особливо якщо в межах групи суб'єктів господарювання наявні операції з переливом капіталу (зокрема, перехресного субсидування). Тобто від аудитора не можна очікувати, що він забезпечить впевненість у тому, що всі трансакції між пов'язаними сторонами будуть розкриті. Разом з тим, він повинен усвідомлювати, що можуть існувати значні суми внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами, які суттєво впливають на фінансову звітність, спільна власність та угоди про спільну діяльність, а також відносини менеджменту щодо

виконання ними контрольних функцій, що зумовлює потребу в розкритті такої інформації навіть за умови відсутності між ними трансакцій (операцій).

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, призначені для отримання відповідних та достатніх аудиторських доказів наявності пов'язаних сторін, повноти та достовірності розкриття інформації про них та впливу внутрішніх розрахункових взаємовідносин між ними на формування показників фінансової звітності. Перелік процедур аудиту, які слід застосувати на початковій стадії його проведення, оскільки це необхідно для ідентифікації пов'язаних сторін і розкриття інформації про них у фінансовій звітності, узагальнено у табл. 1.

Наступною стадією цього етапу є складання плану та програми аудиторської перевірки внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами.

Дослідна стадія аудиту внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами повинна передбачати застосування в логічній послідовності (безпосередньо на об'єкті, який підлягає перевірці) таких дій:

- перевірку процедур, застосовуваних суб'єктом господарювання для ідентифікації пов'язаних сторін (перевірка внутрішнього контролю);
- виявлення переліку пов'язаних сторін (підприємств, пов'язаних між собою відносинами контролю підпорядкування у формі організаційної або економічної участі);
- ідентифікацію та класифікацію внутрішніх розрахункових взаємовідносин між виявленими пов'язаними сторонами;
- дослідження внутрішніх розрахункових операцій між ідентифікованими пов'язаними сторонами;
- дослідження адекватності розкриття інформації про пов'язані сторони та взаємовідносини між ними у фінансовій звітності.

На цій стадії аудиту необхідно враховувати, що непрямим свідченням наявності внутрішніх розрахункових операцій між пов'язаними сторонами можуть виступати такі факти фінансово-господарської діяльності [9]: операції з надання позик чи їх отримання, відсотки за користування якими істотно відрізняються від тих, які є на ринку; продаж нерухомого майна за ціною, яка суттєво відрізняється від її оціненої вартості; обмін (товарообмін) подібними активами; позики, надані без встановлення термінів та способу їх погашення.

До факторів, які можуть мотивувати виникнення операцій між пов'язаними сторонами та таких, що містять у собі непрямі ознаки можливого шахрайства (що призводить до зростання загального ризику аудиту та зумовлює потребу у розширенні незалежних тестів, скерованих на ідентифікацію нерозкритих взаємовідносин, або використанні модифікованих, розширених або додаткових аудиторських процедур), належать: недостатність власного оборотного капіталу (обігових коштів) чи кредитних коштів для ведення підприємницької діяльності та наявність надлишкових виробничих потужностей; відсутність у менеджерів мотивації до прибуткової діяльності суб'єкта господарювання

та/або групи підприємств і підтримання стабільного рівня вартості цінних паперів групи підприємств, що призводить до збиткової діяльності групи; залежність безперервної (такої, що забезпечує принцип безперервної діяльності) діяльності групи від одного чи декількох продуктів, послуг чи замовників (покупців); належність суб'єкта господарювання чи навіть усієї групи підприємств до галузі промисловості, яка перебуває на стадії занепаду; належність суб'єкта господарювання або групи підприємств до високотехнологічної галузі промисловості, в якій існує загроза швидкого старіння; статус відповідача у судових процесах, особливо тих, стороною обвинувачення у яких виступають акціонери та менеджери.

Щодо перевірки процедур, які суб'єкт господарювання застосовує для ідентифікації пов'язаних сторін (перевірка внутрішнього контролю), то потребу у використанні таких процедур законодавчо визначено лише для банків. Для таких фінансових установ «здійснення нагляду за процесом виявлення та контролю за операціями з пов'язаними особами є завданням спостережної ради банку, яка вживає необхідних заходів щодо розроблення і функціонування на належному рівні політики з метою регламентації процесів визначення та виявлення

афілійованих осіб товариства із зазначенням кількості, типу та/або класу належних їм акцій» законодавчо передбачені також і для публічних акціонерних товариств [11].

Після перевірки запровадженої на підприємстві політики, що регламентує процеси визначення та виявлення пов'язаних осіб, здійснення операцій з ними та нагляд за такими операціями, аудитор повинен дослідити узагальнений перелік пов'язаних сторін (підприємств, пов'язаних між собою відносинами контролю підпорядкування у формі організаційної або економічної участі). Таке узагальнення роблять на підставі окремих переліків, отриманих безпосередньо від суб'єкта господарювання як у довільній формі, так і у вигляді додатка до облікової політики, попереднього аудитора, незалежного реєстратора, після чого слід застосувати власні процедури аудиту, скеровані на ідентифікацію пов'язаних сторін (що не були виявлені на етапі, який передував дослідній стадії аудиту) та визначити, чи протягом періоду, що підлягає перевірці, між такими контрагентами відбувалися господарські операції. Узагальнений перелік процедур аудиту для виявлення операцій із пов'язаними сторонами на дослідній стадії аудиту наведено у табл.2.

Таблиця 2

**Перелік процедур аудиту щодо виявлення внутрішніх операцій із пов'язаними сторонами**

| <i>Найменування процедур</i>   | <i>Мета здійснення процедур аудиту</i>   |
|--|--|
| Перегляд суттєвих інвестиційних операцій   | Визначити, чи привело інвестування до виникнення пов'язаної сторони.   |
| Перегляд протоколів зборів ради директорів та виконавчого органу чи робочих комітетів [7]  | Отримання інформації про істотні трансакції, здійснені у межах внутрішніх розрахункових взаємовідносин, затверджені (санкціоновані) та ті, які обговорювались (вносились на порядок денний). |
| Перегляд рахунків та актів виконаних робіт (наданих послуг) від юридичних фірм за послуги регулярного характеру чи спеціальні послуги  | Наявність ознак пов'язаних сторін чи операцій між ними   |
| Перегляд підтверджень щодо позик отриманих та тих, що підлягають оплаті [7]  | Визначити, чи були гарантії за такими договорами, природу взаємовідносин з поручителем   |
| Дослідження бухгалтерських записів на наявність великих, незвичних, або одноразових (таких, що не повторюються) трансакцій чи залишків, особливо наприкінці звітного періоду [7] | Розглянути, чи здійснювались трансакції із пов'язаними сторонами.  |

пов'язаних осіб банку, проведення операцій з ними, а також процесу здійснення нагляду за такими операціями. Виявлення пов'язаних осіб банку здійснюється за допомогою спеціальних анкет, щорічне заповнення та постійне оновлення яких організовує правління банку... на підставі аналізу інформації, отриманої із внутрішніх та зовнішніх джерел» [10]. Проте вимога, згідно з якою в організаційній структурі обов'язково має бути служба внутрішнього контролю, а також зобов'язання зберігати «перелік

Для того, щоб виявити господарські операції та розрахункові взаємовідносини між пов'язаними сторонами, які не були розкриті за допомогою загальних процедур аудиту або повторно підтвердити ідентифіковані під час проведення аудиту пов'язані сторони та наявні господарські операції між ними, слід застосовувати також такі спеціальні процедури аудиту:

- дослідження економічної сутності та ступеня взаємодії з основними покупцями, постачальниками, позичальниками та(чи) позикодавцями;

- аналізування фактів отримання чи надання послуг без їх відображення в обліку, до прикладу, одержання чи надання послуг з ведення обліку, управління чи інших послуг без їх ціни (безоплатне отримання чи надання послуг), а також наявність одного акціонера, який акумулює основну частину корпоративних витрат. З метою виявлення безоплатно наданих чи отриманих операцій між пов'язаними сторонами аудитор, застосовуючи аналітичні процедури, повинен порівняти витрати із обсягами продажів і виявити відхилення від середніх у галузі та від попереднього року;

- огляд та дослідження документів, складених відповідно до вимог Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших регуляторних установ на предмет наявності переліку пов'язаних сторін та інших суб'єктів господарювання, в яких посадові особи підприємства, що перевіряються обіймають ключові пости, та аналізування інформації щодо суттєвих трансакцій з такими особами;

- огляд та дослідження отриманих підприємством від менеджерів заяв та скарг, що стосуються конфлікту інтересів.

Якщо аудитор прийме рішення, що це є необхідно для повного розуміння операцій між пов'язаними сторонами, він також повинен розглянути такі процедури: підтвердження сум та термінів операцій, зокрема гарантій та інших істотних даних, що стосуються відносин із іншою стороною; перевірку фактичної наявності володіння іншою стороною; підтвердження чи обговорення важливої інформації із посередниками (банками, гарантами, агентами чи повіреними (адвокатами)); якщо є підстави вважати, що суттєві операції із новими покупцями, постачальниками тощо не оцінені за справедливою вартістю, необхідно звернутись до фінансових публікацій, торгових журналів, кредитних агенцій та інших інформаційних джерел; отримати інформацію про фінансову здатність іншої сторони щодо значних безнадійних боргів, гарантій та інших зобов'язань.

Після ідентифікації пов'язаних сторін та визначення наявності розрахункових взаємовідносин між такими контрагентами протягом періоду, що підлягає перевірці, аудитор повинен розмежувати такі операції на поточні та операції з переливу капіталу, визначити межу суттєвості щодо сум оборотів та залишків, що виникли за результатами здійснення розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами, відтак – ідентифікувати істотні операції із пов'язаними сторонами, які підлягатимуть аудиту, та визначити обсяг вибірки. Після того, як трансакції між пов'язаними сторонами будуть ідентифіковані, аудитор повинен застосувати незалежні тести до таких операцій. Запитів до менеджменту недостатньо. Слід розглянути такі процедури визначення та розуміння комерційної мети трансакцій, оскільки без розуміння комерційного змісту операції аудитор не може завершити аудиту[12]; дослідження рахунків,

копій виконаних договорів, контрактів та інших документів, які стосуються поточних операцій із пов'язаними сторонами, таких як акти приймання вантажу та документів на відвантаження [12] та повідомлень (авізо) - для операцій із переливу капіталу, а щодо операцій із розподілу доходів та витрат у межах групи підприємств – кошторисів та фінансових планів; визначення наявності на відповідних документах санкції (дозволу) ради директорів та інших відповідальних посадових осіб на виконання внутрішніх розрахункових операцій між пов'язаними сторонами [12].

Виявлені суттєві операції із пов'язаними сторонами треба також перевірити щодо порядку їх відображення в поточному обліку (правильність застосування рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, коректність виконання бухгалтерських проведень та відповідність використаних методів оцінки поточних операцій між пов'язаними сторонами тим, що регламентовані обліковою політикою для відповідного виду операцій, незмінне застосування облікових оцінок (або їх обґрунтована зміна) впродовж звітного періоду).

Тобто аудитору, застосовуючи загальні процедури аудиту, необхідно ідентифікувати наявність пов'язаних сторін, визначити, чи здійснювались протягом звітного періоду операції із пов'язаними сторонами, чи внутрішні операції між такими контрагентами належно відображені на рахунках бухгалтерського обліку, які методи оцінки до поточних операцій застосовано. Щоб визначити повноту ідентифікації переліку пов'язаних сторін та для підтвердження розміру заборгованостей із ними слід застосувати спеціальні процедури (наприклад, надсилання зовнішніх запитів).

Щоб з'ясувати адекватно розкрита інформація про пов'язані сторони та взаємовідносини між ними у фінансовій звітності, треба зіставити перелік пов'язаних сторін, наведений у примітках до корпоративної фінансової звітності, із тим, що узагальнено та сформовано за результатами аудиту. Суми внутрішніх розрахунків, узагальнені для кожної із пов'язаних сторін на рахунках бухгалтерського обліку, порівнюють із сумами внутрішніх операцій, наведених у фінансовій звітності, виявляють відхилення та з'ясовують їхні причини.

На завершальній стадії аудиту формується висновок. Якщо він модифікований, то має містити параграф, у якому викладено застереження аудитора щодо наявності пов'язаних сторін, правильності та повноти розкриття інформації про них та розрахункові взаємовідносини.

## 5. Висновки

За результатами дослідження особливостей аудиту внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами розроблено і запропоновано методика їх незалежного контролю, узагальнено процедури аудиту, застосування яких на кожному із етапів аудиту дасть змогу одержати необхідні аудиторські докази, для того щоб підтвердити адекватне відображення у фінансовій звітності операцій із пов'язаними сторонами та достовірність розкриття інформації про внутрішні розрахунки у первинній

фінансовій звітності, а також зведеній (комбінованій) та консолідованій звітності. Наведено окремі джерела інформації для ідентифікації пов'язаних сторін та проведення аудиту розрахункових операцій між ними. Розроблена та наведена методика здійснення незалежного зовнішнього контролю внутрішніх розрахунків із пов'язаними сторонами сприятиме зростанню ефективності корпоративного управління й захищеності інтересів акціонерів публічних господарських товариств.

Перспективи подальших розвідок полягають в розробленні документального забезпечення організації та методики аудиту внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами, що допоможе покращити процес контролю та якість проведення аудиту.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. Р. Лучко. – Київ, 2008. – 29 с.
2. Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / В. М. Костюченко. – Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К., 2008. — 410 с.
3. Коблянська Г. Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Г. Ю. Коблянська. – Київ, 2009. — 21 с.
4. Бабій Л. І. Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. І. Бабій. – Київ, 2010. — 20 с.
5. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов. – Київський національний економічний ун-т ім. В. Гетьмана. — К., – 2009. — 410 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 № 303 // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0539-01
7. Міжнародний стандарт аудиту 550 «Пов'язані сторони» / Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року. — Офіц. вид. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152с.
8. Related party Transaction (SOX-US GAAP No.57). Режим доступу: <http://www.citefin.com/26-related-party-transaction-sox-us-gaap-no-57-a.htmlSubject>
9. Audit Procedures For Related-Party Transactions. Режим доступу: <http://accounting-financial-tax.com/2010/02/audit-procedures-for-related-party-transactions/>
10. Методичні рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України, затверджені Постановою Правління Національного банку України від 28.03.2007 № 98 // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi? nreg=v0098500-07
11. Україна. Закон. Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514-VI // **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
12. AU 334.09 // [http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingAndAuditing/Community/AuditingStandardsBoard/ASBMeetings/DownloadableDocuments/July%202010%20ASB%20Meeting/2010\\_07\\_ASB\\_Item3D.pdf](http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingAndAuditing/Community/AuditingStandardsBoard/ASBMeetings/DownloadableDocuments/July%202010%20ASB%20Meeting/2010_07_ASB_Item3D.pdf)

## WPLYW NADZORU KORPORACYJNEGO NA ROZWÓJ METOD ZARZĄDZANIA

**Streszczenie.** Artykuł przedstawia wpływ korporacji na rozwój nowoczesnych metod zarządzania. Autor dokonuje oceny efektywności mechanizmów nadzoru korporacyjnego, takich jak audyt wewnętrzny, controlling oraz mechanizmy motywujące. Analizuje również nowoczesne metody nadzoru korporacyjnego.

**Słowa kluczowe:** nadzór korporacyjny, audyt wewnętrzny, controlling, Strategiczna Karta Wyników, Zrównoważona Karta Odpowiedzialności.

EngD Kazimierz Barwacz

## IMPACT OF THE CORPORATE GOVERNANCE ON THE DEVELOPMENT OF MANAGEMENT METHODS

**Summary:** Article presents the impact of corporate governance on the development of modern management methods. Author evaluates the effectiveness of corporate governance mechanisms, such as internal audit, controlling and motivation mechanisms. He analyses also modern methods of corporate governance.

**Keywords:** corporate governance, internal audit, controlling, Balanced Scorecard, Accountability Scorecard.

### 1. Wstęp

Największy przełom w teorii zachowań przedsiębiorstwa wywołało zjawisko oddzielenia własności od zarządzania (*the separation of ownership and control*) w spółkach akcyjnych (*joint stocks company*), które z kolei odegrały rewolucyjną rolę w historii kapitalizmu. Znaczenie tego problemu wzrastało wraz z rozwojem form prawnych podmiotów gospodarczych a szczególnie z powstaniem korporacji<sup>1</sup>. Rozwój wielkich korporacji przemysłowych i finansowych, które stał się regułą w drugiej połowie XX w., a które obecnie mają już często zasięg globalny, zasadniczo zmieniło stosunki gospodarcze.

Celem artykułu jest przedstawienie wpływu korporacji na rozwój nowoczesnych metod zarządzania wykorzystywanych przez menedżerów dla realizacji jej celów. Problematyka ta przedstawiona jest na tle koncepcji nadzoru korporacyjnego (*corporate governance*).

### 2. Geneza nadzoru korporacyjnego

Dla potrzeb niniejszej pracy przyjęto następującą interpretację znaczenia terminu „korporacja”<sup>2</sup>:

- zrzeszenie osób zorganizowanych do realizacji wspólnych celów i uznane przez prawo za osobę prawną,

- organizacja stworzona na podstawie czynnika osobowego lub kapitałowego (majątkowego) lub obu razem wziętych,
- wspólny cel pojmowany w sensie gospodarczym lub nie gospodarczym,
- łączenie się w korporację oparte na decyzji organu założycielskiego lub podmiotu upoważnionego do tworzenia podmiotów gospodarczych i innych.

Dlatego też, znaczna część środowisk naukowych uważa powstanie korporacji za genezę procesu oddzielenia własności od zarządzania, którego przyczyną była koncentracja kapitału i powstanie kapitału finansowego w końcu XIX wieku. Początek XX wieku w USA, a później w Europie doprowadził do intensyfikacji procesów koncentracji i powstania wielkich korporacji. Zarządzanie wielkimi spółkami wymagało coraz bardziej profesjonalnych umiejętności. Potrzeba sprostania nowym sytuacjom i jednocześnie rozproszenie akcji spółek wśród wielu akcjonariuszy, spowodowało zapotrzebowanie na wynajętych specjalistów od zarządzania. Proces przejmowania kierownictwa przez profesjonalnych menedżerów przebiegał stopniowo. Organizatorzy produkcji zajmowali coraz wyższe stanowiska, biorąc odpowiedzialność za politykę inwestycyjną, finansową, kadrową, a w ostateczności za opracowanie planów strategicznych firmy.

Historia pokazała, że menedżerowie mieli istotny wpływ na cele korporacji, którymi zarządzali. Powyższa sytuacja była przyczyną pojawienia się

<sup>1</sup> Etymologicznie wyraz korporacja pochodzi od łacińskiego słowa „*corporation*” oznaczającego związek, połączenie części.

<sup>2</sup> A. Stabryła, *Podstawy zarządzania firmą*, Wyd. Antykwa, Kraków - Kluczbork, 2001, s. 253.

dwóch, sprzecznych zresztą, wyjaśnień tego zjawiska:

- właściciele w ogóle pozbawieni są kontroli, którą przejmują menedżerowie,
- kontrolę przejmują inwestorzy instytucjonalni i rynek kapitałowy.

Istnieje pokaźna wiedza empiryczna i teoretyczna o przedsiębiorstwach, gdzie własność jest rozproszona pomiędzy wielu akcjonariuszy, w których kierownicze role pełnią wyłącznie płatni menedżerowie. Nie zajmując się w tym miejscu rozstrzygnięciem sporu, kto rządzi firmą, w której nastąpiła separacja funkcji właścicielskiej i zarządczej, przedstawiono kilka argumentów mających wpływ na ewolucję koncepcji przedsiębiorstwa – korporacji:

1. W wyniku rozdzielenia własności od zarządzania menedżerowie w spółkach akcyjnych w niektórych przypadkach weszli w obszar decyzji strategicznych, najbardziej tam, gdzie potrafili narzucić akcjonariuszom swoje propozycje, dotyczące inwestowania i rodzaju działalności, a także podziału zysku.

2. W wyniku rozwinięcia się praktyki wynagradzania menedżerów akcjami, aby związać ich z firmą, a także umożliwiania im wykupu części akcji, nastąpiło pewne zatarcie ról i interesów.

3. System zarządzania wielkimi korporacjami przyczynił się do umniejszenia, w teorii ekonomii roli przedsiębiorcy. W wieloosobowych zarządach wielkich korporacji funkcje przedsiębiorcy są podzielone, a takich funkcji, jak założenie firmy i ryzyko własnym kapitałem menedżerowie po prostu nie pełnią.

W literaturze z ekonomii okres ten został nazwany erą kapitalizmu menedżerskiego (*era of manager capitalism*). Charakteryzował się on daleko posuniętym oddzieleniem funkcji właścicielskiej od funkcji zarządczej, co z rozpowszechnieniem formuły spółki akcyjnej stało się jedną z zasadniczych zmian we współczesnych stosunkach ekonomicznych gospodarki rynkowej. W wielkich korporacjach nastąpiła modyfikacja sposobu określania i realizowania celów w porównaniu z firmami (szczególnie małymi), gdzie własność i zarządzanie są połączone. Pojawiają się zjawiska i procesy, które nie znajdują wyjaśnienia na gruncie ujęcia tradycyjnego.

W związku ze ścieraniem się różnych grup interesu w przedsiębiorstwie (właściciele, menedżerów, pracowników) oraz podmiotów zewnętrznych utrwaliło się przekonanie, że głównym celem przedsiębiorstwa jest przetrwanie, a w dalszej kolejności maksymalizacja zysku. Próba pogodzenia wymienionych trzech grup interesu w przedsiębiorstwie wymaga realizacji przez przedsiębiorstwo zadań ekonomicznych i społecznych jednocześnie. W praktyce jest to bardzo trudne. Mnogość tych zadań poważnie ogranicza skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem, jednocześnie stając się podstawą do niekończących się dyskusji, czyje interesy powinny być realizowane w pierwszej kolejności. Przedsiębiorstwa funkcjonujące na podstawie tego modelu mają kłopoty m.in. z konstruowaniem planów z rozliczaniem wyników. W efekcie mogą działać nie dość efektywnie, co doprowadzi do negatywnych skutków ogólnospołecznych. Może, bowiem prowadzić do marnowania zasobów i

spowolnienia rozwoju gospodarki kraju. Nakładanie na przedsiębiorstwo realizacji tak rozbieżnych celów, jak: produkcyjne, pomnażania kapitału, wychowawcze, kulturalne, ekologiczne itp. prowadzi do tego, że przedsiębiorstwa, chcąc osiągnąć wiele celów, w praktyce żadnego nie realizują dobrze, a wielu nie realizują wcale. Mnogość celów stwarza również poważne bariery dla skutecznego zarządzania, takie jak: niemożność tworzenia spójnych i długoterminowych planów strategicznych, rozmywanie systemów pomiaru efektywności, a co za tym idzie, powoduje trudności w budowaniu systemów motywacyjnych. Kwestie: czyje interesy powinny być uwzględniane w pierwszej kolejności i jak można godzić sprzeczności w tym zakresie, stanowią zawsze przedmiot burzliwych dyskusji. Natomiast w praktyce to siła przetargowa określonej grupy związanej z przedsiębiorstwem decyduje, czyj interes jest na pierwszym miejscu, często ze szkodą lub całkowitym pominięciem interesu innych grup. Największe problemy związane z ustaleniem hierarchii celów dotyczą przede wszystkim przedsiębiorstw średnich i dużych, w których nastąpiło rozdzielenie funkcji właścicielskich i zarządczych. W mniejszych przedsiębiorstwach, gdzie właściciele często zajmują się zarządzaniem, pełniąc tym samym jednocześnie funkcje właścicielskie i menedżerskie, problemy te występują w mniejszej skali.

Kwestia określenia podstawowego celu, jaki przyświeca istnieniu przedsiębiorstwa, oraz układu sił poszczególnych grup interesu zależą od przyjętego w danym kraju (przedsiębiorstwie), modelu nadzoru korporacyjnego, który potocznie można określić, jako organizację relacji między właścicielami i zarządem w procesie sprawowania kontroli nad przedsiębiorstwem.

### 3. Uwarunkowania nadzoru korporacyjnego

Jedną z podstawowych barier w tworzeniu efektywnego systemu nadzoru korporacyjnego jest bariera związana z dowolnością interpretacyjną tego pojęcia. Powodem tego stanu rzeczy jest przenoszenie do narodowych praktyk szerokiego kontekstu kulturowo – społecznego z zakresu *corporate governance*. Zdaniem wielu badaczy tej problematyki liczne tłumaczenia terminu *corporate governance* mają charakter dyskusyjny i z uwagi na rosnące znaczenie tego problemu w zarządzaniu przedsiębiorstwem podlegać będą dalszym analizom zarówno ze strony teoretyków jak i praktyków.

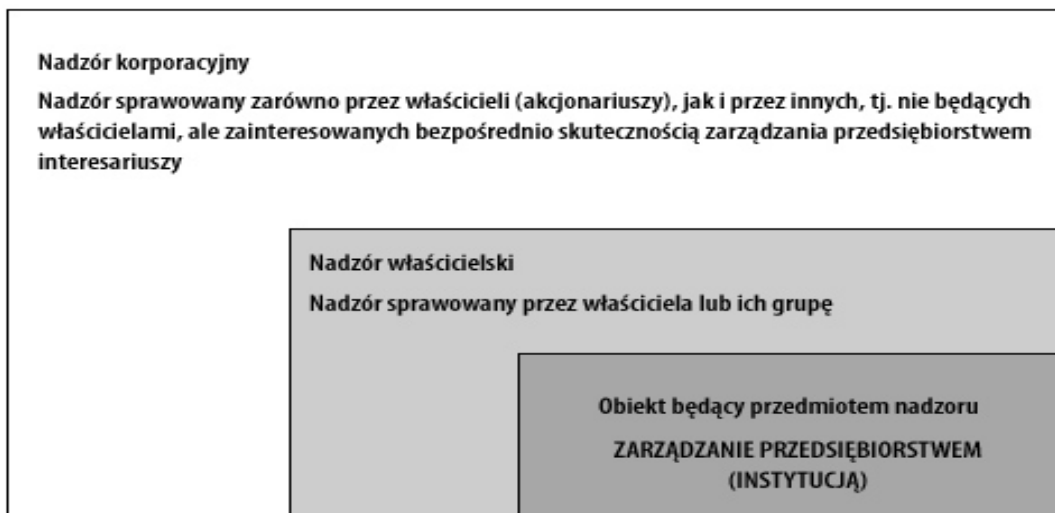
W literaturze polskiej i zagranicznej znaleźć można wiele określeń *corporate governance*. Dokonując ich pobieżnej analizy można stwierdzić, że pojęcie to dotyczy kontroli i nadzoru nad korporacją, który sprawowany jest nie tylko przez jej organy statutowe, ale także przez grupy zainteresowane funkcjonowaniem korporacji.

Pojęcie nadzór korporacyjny często w literaturze polskiej (nie będącej pozycjami stricte naukowymi), tłumaczone jest jako nadzór korporacyjny, a czasami jako nadzór właścicielski (*owner's supervision*), mimo że dotyczą one diametralnie różnych procesów. Zakres stosowania obu pojęć *corporate governance* (tłumaczone jako nadzór korporacyjny) i nadzór właścicielski ilustruje rys. 1.



Odnosząc się do powyższego rysunku w niniejszej artykule dokonano rozróżnienia między nadzorem korporacyjnym i nadzorem właścicielskim i w

chowań w postaci zasad i regulacji, procedur służących wykrywaniu odchyleń od zasad i regulacji, moralnych i etycznych norm zachowań.



**Rys. 1. Obszar badawczy terminów nadzór korporacyjny i nadzór właścicielski**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [B. Wawrzyniak, *Nadzór korporacyjny: perspektywa badań*, „Organizacja i Kierowanie” 2000, nr 2]

części dotyczącej omówienia nowoczesnych metod zarządzania, przedmiotem zainteresowania jest ten ostatni. Powyższe wynika z faktu, iż dla spółek kapitałowych sektora publicznego<sup>3</sup> respektowanie praw właścicielskich stanowi istotę współczesnego podejścia do nadzoru korporacyjnego.

Nie wdając się zatem w zawilosci semantyki i w różne interpretacje terminu *corporate governance* dla celów niniejszego artykułu – **nadzór korporacyjny można określić jako wewnętrznie spójny układ instytucji i odpowiadających im mechanizmów nadzoru nad przedsiębiorstwem, wykorzystywanych przez właścicieli kapitału.**

W bogatej literaturze przedmiotu istnieje szereg definicji i klasyfikacji instytucji i mechanizmów nadzoru korporacyjnego. Z uwagi na istniejące problemy terminologiczne oraz wielość teorii, wymagają odpowiedniego doprecyzowania. Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto następujący porządek terminologiczny i klasyfikacyjny:

1. Pojęcie **instytucji** zostało przedstawione na dwóch płaszczyznach:

- w ujęciu prakseologicznym – instytucja to sformalizowany podmiot organizacyjny, np. Pojedyncze stanowisko pracy, komórka i większa jednostka organizacyjna [A. Stabryła 2001, s. 289],

- w ujęciu ekonomicznym, według D.C. Northa<sup>4</sup> – instytucja to zestaw ograniczeń za-

Dla potrzeb nadzoru korporacyjnego pojęcie instytucji nadzorczych mieści się w szeroko rozumianym pojęciu instytucji zarządzania definiowanej jako: instytucje decyzyjne, ciała opiniodawcze – doradcze i jednostki ekonomiczno - zarządcze [A. Stabryła 2001, s. 289].

2. **Mechanizmy nadzorcze** to sposoby postępowania wynikające z wpływu instytucji nadzorczych na przedsiębiorstwo. Z uwagi na podmiot sprawujący nadzór dzielimy je na wewnętrzne i zewnętrzne. Do mechanizmów wewnętrznych zaliczyć można kontrakty zawierane przez menedżerów z właścicielami, sposoby wywierania wpływu na zarząd przez radę nadzorczą, sposoby partycypacji pracowników czy wpływ struktury własności. Natomiast mechanizmy zewnętrznych związane są z wpływem wywieranym na przedsiębiorstwo przede wszystkim przez rynek kapitałowy, rynek kontroli przedsiębiorstw, rynek produktów, rynek talentów menedżerskich.

3. **Struktura nadzorcza** to połączone mechanizmy i instytucje nadzorcze.

4. **System nadzoru korporacyjnego** to funkcjonująca struktura nadzorcza wraz otoczeniem prawnym i kulturowym.

Zainteresowanie problematyką nadzoru korporacyjnego ze strony różnych nauk (ekonomii, nauk o zarządzaniu, prawa, socjologii) oraz praktyki, przejawia się w szerokim spektrum teorii wykorzystywanych w analizach systemów nadzoru korporacyjnego. Podstawą wyszczególnienia szeregu teorii nadzoru korporacyjnego jest istota postrzegania przedsiębiorstwa, jego roli w gospodarce i relacji z otoczeniem oraz uczestników zaangażowanych w jego funkcjonowanie.

<sup>3</sup> Sektor publiczny to ogół podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, których zarządzanie leży w gestii państwa. Celem nadrzędnym sektora publicznego jest oferowanie usług o dobrej jakości po sprawiedliwej cenie, obejmujących swoim zasięgiem wszystkich mieszkańców [przypis autora].

<sup>4</sup> Definicja sformułowana przez D.C. Northa w ramach nowej

ekonomii instytucjonalnej.

Istotne porządkujące znaczenie w aspekcie teorii nadzoru korporacyjnego ma jej kultura, wyrażona w standardach zaaprobowanych przez OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*). Zostały one sformułowane na tyle ogólnie, że można w ich ramach umieścić każdy model spółki akcyjnej spotykany w ustawodawstwie OECD. Równocześnie nie mają one charakteru bezwzględnie obowiązującego. Ich celem jest dostarczenie wzorców do uregulowań państwowych.

Swoboda interpretacyjna tego terminu wynika nie tylko z przyczyn semantycznych, ale też z interdyscyplinarnego użycia w różnych dziedzinach nauki. Na przykład w publikacjach z zakresu administracji biznesu nadzór korporacyjny traktuje się jako najbardziej efektywny sposób zarządzania firmą, koncentrujący się na jej wewnętrznej strukturze organizacyjnej. Na gruncie prawa rozumie się go jako siłę i obowiązki różnych grup w ramach danego systemu.

Teoria ekonomii natomiast w ramach nadzoru korporacyjnego analizuje łagodzenie konfliktów interesów pomiędzy menedżerami a właścicielami (akcjonariuszami), czyli problemy agencyjne (*theory agency*). Jeśli do tego doloży się jeszcze dyskusyjne ujęcie celu działania spółki (akcjonariusze kontra grupy udziałowe) można mówić o problemach interpretacyjnych dotyczących omawianego pojęcia.

Termin nadzór w literaturze przedmiotu najczęściej spotkać można w naukach o zarządzaniu. Obejmuje on czynności sprawdzające oraz sformułowanie wniosków wskazujących na wymagane korekty. Funkcja nadzoru w stosowanych rozwiązaniach organizacyjnych jest pełniona przez rady nadzorcze lub komisje rewizyjne, a także jednoosobowe stanowiska kierownicze lub ciała kolegialne (złożone człony kierownicze), powoływane w trybie zwyczajnym lub nadzwyczajnym. Nadzór bowiem jest szczególnym rodzajem kontroli, charakteryzuje się ciągłością badania i oceny różnych obszarów działalności, przede wszystkim zaś podejmowaniem decyzji regulacyjnych<sup>5</sup>. Parametrem odróżniającym nadzór od kontroli jest fakt, że oprócz typowych czynności kontrolnych, obejmuje podejmowanie decyzji regulacyjnych – dysponowanie tym uprawnieniem odróżnia go w sposób zasadniczy od innych odmian kontroli.

Interesującym rozwiązaniem jest rozpatrywanie specyfiki nadzoru korporacyjnego na tle ogólnego ujęcia systemu zarządzania (*system of management*), a szczególnie w jego szerokim wielowymiarowym ujęciu stanowiącym kompleks, determinowany przez aspekt celowościowy, aspekt podmiotowy, aspekt strukturalny oraz aspekt instrumentalny<sup>6</sup>.

#### 4. Nowe wyzwania nadzoru korporacyjnego

Różnice w rozwoju ekonomicznym, sposobach finansowania, istniejącej kulturze korporacyjnej, czy też kulturowanych tradycjach spowodowały ukształtowanie się zróżnicowanych struktur zarządzania

korporacjami, gdyż na kształt modelu<sup>7</sup> czy systemu nadzoru korporacyjnego, jaki funkcjonuje w danym kraju, wpływ mają uwarunkowania historyczne. Powszechnie wyróżnia się cztery, znacząco różniące się od siebie systemy *corporate governance*:

- system anglosaski (angloamerykański),
- system germański,
- system japoński,
- system łańciński.

Najwięcej różnic pojawia się w obszarach składu i kompetencji rady nadzorczej, zasad wynagradzania dyrektorów, rady nadzorczej (*supervisory boards*) i członków zarządu (*board of directors*) oraz publikacji informacji w tym zakresie. Jednocześnie, mimo że w większości krajów poszukuje się ujednoczeń w zakresie nadzoru korporacyjnego, to jednak występujące rozwiązania różnią się między sobą. W niektórych wypadkach wiele kwestii pozostaje nieregulowanych lub całkowicie pominiętych.

Współcześnie koncepcja nadzoru korporacyjnego postawiona została przed nowymi wyzwaniami wynikającymi z ewolucji charakteru współczesnych korporacji oraz globalizacji rynków. Sedno problematyki nadzoru korporacyjnego przesunęło się w kierunku zagadnień ochrony praw akcjonariuszy i wierzycieli oraz regulacji rynku kapitałowego.

W systemie kontynentalnym<sup>8</sup> (*insiders*) istota problemów nadzoru korporacyjnego sprowadza się głównie do poszukiwania równowagi pomiędzy interesami różnego typu inwestorów, zarówno dominujących jak i mniejszościowych, czego efektem jest poszukiwanie optymalnego systemu ochrony prawnej inwestorów w tym również wierzycieli i wbudowywanie go w system nadzoru korporacyjnego. Ponadto współcześnie większe znaczenie przywiązuje się do wzmocnienia płynności rynków giełdowych oraz tworzenia kodeksów dobrej praktyki w tym zakresie.

Natomiast w systemie anglosaskim<sup>9</sup>, w którym dynamiczniej rozwijają się korporacje, zasadniczym problemem nadzoru korporacyjnego jest motywowanie kluczowych pracowników, których wiedza stanowi główną wartość przedsiębiorstwa.

W opinii teoretyków i praktyków nadzoru korporacyjnego rozpatrując owe nowe wyzwania należy (niezależnie od systemu nadzoru) uwzględnić

<sup>7</sup> W praktyce gospodarczej świata istnieją dwa podstawowe modele nadzoru korporacyjnego, określone jako model monistyczny (jednoszczeblowy, jednopoziomowy) i dualistyczny (dwuszczeblowy, dwupoziomowy), które kształtowały się w różnych warunkach prawnych, gospodarczych i kulturowych [przypis autora].

<sup>8</sup> Własność i kontrola jest silnie skoncentrowana w ręku jednego z akcjonariuszy (jest nim najczęściej inna firma, osoba fizyczna lub rodzina), który dzięki temu jest w stanie samodzielnie i efektywnie kontrolować działanie menedżerów [przypis autora].

<sup>9</sup> Własność i kontrola wynikająca z prawa głosu są silnie rozproszone. Funkcje kontrolne sprawuje rynek kapitałowy (m.in. poprzez aktywność inwestorów instytucjonalnych i mechanizm przejęcia), którego głównymi „aktorami” są inwestorzy instytucjonalni (fundusze inwestycyjne, emerytalne, firmy ubezpieczeniowe itp.), natomiast kontrola operacyjna znajduje się w rękach stosunkowo niezależnych menedżerów [przypis autora].

<sup>5</sup> A. Stabryła, op. cit., 2001, s. 414-415.

<sup>6</sup> L. Kozioł, K. Barwacz, Model systemu nadzoru korporacyjnego spółek kapitałowych sektora komunalnego. Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, 2008, s. 427.

następujące problemy, charakterystyczne dla otoczenia współczesnych przedsiębiorstw:

- funkcjonowanie przedsiębiorstw rozwijających się w ramach gospodarki opartej na wiedzy,
- stworzenie mechanizmów pobudzających innowacyjność w zarządzaniu przedsiębiorstwem,
- wzrost znaczenia zaufania jako czynnika doskonalenia działalności rad nadzorczych,
- opracowanie systemu pomiaru efektywności systemu nadzoru korporacyjnego.

Istotą współczesnego systemu *corporate governance* uwzględniającego jego nowe wyzwania jest więc zapewnienie prorozwojowej równowagi pomiędzy interesami wszystkich podmiotów zaangażowanych w funkcjonowanie korporacji (inwestorów, menedżerów, pracowników, dostawców). Równowaga ta winna być zapewniana przez zbiór różnorodnych instytucji prawnych, ekonomicznych i mechanizmów, tworzących formalny i nieformalny system regulacyjny determinujący zachowania wszystkich podmiotów biorących udział w życiu gospodarczym kraju.

### 5. Współczesne metody i koncepcje zarządzania

Prowadzone przez autora badania na temat efektywności mechanizmów nadzoru właścicielskiego spółek kapitałowych sektora publicznego pozwoliły na ustalenie hierarchii mechanizmów nadzorczych adekwatnych dla potrzeb systemu *corporate governance*.

Z uwagi na ograniczenia wynikające z rozmiarów niniejszego artykułu omówiono tylko najważniejsze, które obecnie urosły do rangi metod i koncepcji zarządzania.

Do najistotniejszych z nich zaliczyć należy:

- Audyt wewnętrzny (*Internal audit*),
- System controllingu (*Controlling system*),
- Strategiczna Karta Wyników (*Balanced Scorecard*) BSC.
- Zrównoważona Karta Odpowiedzialności ASC (*Accountability Scorecard*) ASC.

#### Audyt wewnętrzny

Audyt wewnętrzny jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Audyt wewnętrzny pomaga organizacji w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i metodyczne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem oraz kontroli i zarządzania organizacją. Oparty jest na monitoringu z ukierunkowaniem na cele zapobiegawcze i korekcyjne. Istotą audytu wewnętrznego spółek publicznych jest:

- dokumentowanie rzetelności świadczonych usług i tym samym wzbudzanie zaufania u klientów, że nabywane usługi są na wysokim poziomie jakości,
- wzmocnienie kontroli wewnętrznej,
- zdyscyplinowanie gospodarowania środkami finansowymi, zwłaszcza środkami pomocowymi,
- zapotrzebowanie na usprawnianie procesów informacyjnych i decyzyjnych, ogólnie mówiąc, procesów zarządzania.

Z uwagi na możliwości oceny i doskonalenia

skuteczności procesów zarządzania ryzykiem oraz kontroli i zarządzania organizacją, implementacja tego mechanizmu zdaniem praktyków i teoretyków zarządzania jest konieczna do sprawowania skutecznego nadzoru właścicielskiego.

#### System controllingu

Jedną ze współczesnych metod zarządzania umożliwiającą szybkie reagowanie na zmiany otoczenia i ich przewidywanie, jest koncepcja controllingu. Przez controlling rozumieć będziemy system sterowania przedsiębiorstwem zorientowanym na wynik, łączący w sobie jednocześnie procesy pozyskiwania informacji, planowania i kontroli działania. Zajmuje się on przygotowaniem dla kadry menedżerskiej informacji, metod i instrumentów umożliwiających podejmowanie decyzji na różnych poziomach strategicznych, koordynację oraz kontrolę przebiegu wszystkich procesów przedsiębiorstwa. Controlling jest więc nowoczesną koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem, urzeczywistniającą wszystkie funkcje zarządzania. Podstawowym zadaniem controllingu jest realizacja funkcji strategicznych, a następnie na ogół w swym węższym zasięgu funkcji operacyjnych. Dlatego też, należy traktować go jako ważny wewnętrzny mechanizm nadzorujący między innymi poziom realizacji celów strategicznych.

Mechanizm controllingu w systemie nadzoru nad spółkami pełnić powinien przede wszystkim funkcję doradczą, tzn. opiniującą lub wskazującą możliwe kierunki działań, pozostawiając podejmowanie decyzji kierownictwu, co sprawi, że zarządzanie stanie się bardziej skuteczne. Controlling wykorzystując odpowiednio skonsolidowany sposób obserwacji szczególnie ważnych grup kosztowych, umożliwi szybszą i bardziej efektywną reakcję na występujące zakłócenia. Ponadto pokazuje poprzez odpowiednią analizę, efektywność realizacji celów spółki, oraz przyjętej strategii. Zastosowanie tego systemu daje przedsiębiorstwu możliwość zwiększenia swojej konkurencyjności.

#### Strategiczna Karta Wyników

Zastosowanie Strategicznej Karty Wyników jako mechanizmu nadzorczego jest nowym podejściem w systemie nadzoru korporacyjnego, a w szczególności w nadzorze właścicielskim i wymaga zmodyfikowania używanych dotychczas mierników poprzez dostosowanie ich do specyfiki nadzoru i rodzaju sektora. Relacje wynikające ze specyfiki sektora stanowią przedmiot oceny za pomocą zrównoważonej karty wyników – będącej zarazem mechanizmem sprawowania nadzoru właścicielskiego w czterech perspektywach.

Użycie BSC jako mechanizmu nadzoru właścicielskiego dla spółek sektora publicznego, wynika również z faktu, że znajduje ono odzwierciedlenie w teorii interesariuszy (*theory stakeholders*), wg następującego schematu:

- wskaźniki dotyczące pracowników → perspektywa rozwoju,
- wskaźniki dotyczące menedżerów → perspektywa procesów wewnętrznych,
- wskaźniki dotyczące konsumentów → perspektywa klientów,

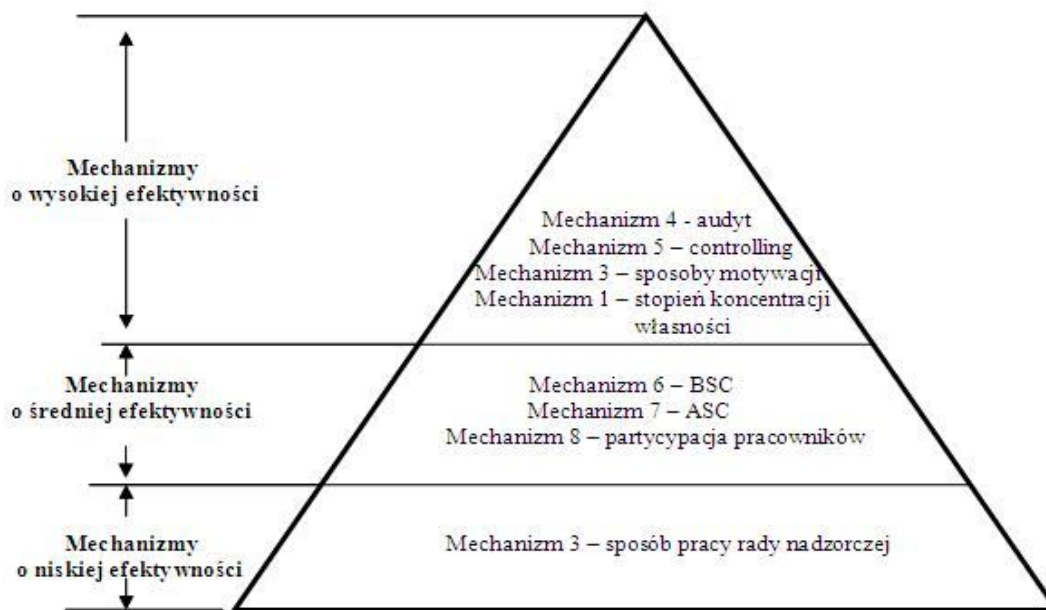
- wskaźniki dotyczące właściciela (akcjonariusz)  
→ perspektywa finansowa.

Klasyczne mechanizmy nadzoru nie są dostosowane do otoczenia w jakim działają przedsiębiorstwa. Tradycyjne mechanizmy zajmują się zazwyczaj danymi historycznymi a nie celami jakie przedsiębiorstwo chce zrealizować w przyszłości, a ponadto silnie koncentrują się na wskaźnikach finansowych, dobrze oddających efektywność zarządzania zasobami materialnymi, które coraz częściej nie stanowią całości rynkowej wartości firmy. Należy zauważyć, że dla każdej grupy interesariuszy ocena ich wkładów jest wykonywana z punktu widzenia korzyści dla przedsiębiorstwa jak i również, z punktu widzenia maksymalnej korzyści dla stron, które współdziałają z firmą.

Dla spółek kapitałowych sektora publicznego ukierunkowanych, z racji istoty działania, na zaspakajanie potrzeb wszystkich interesariuszy, zastosowanie ASC jako narzędzia kontrolnego, jest jak najbardziej zasadne właśnie w kontekście analizy skuteczności realizacji przyjętej strategii spółki. Zrównoważona karta odpowiedzialności jest więc dobrym przykładem odzwierciedlenia podstawowych zasad teorii interesariuszy w rachunkowości zarządczej, która rozszerza wiedzę nowoczesnego menedżera i stopniowo tworzy nowy wizerunek społecznie ukierunkowanego nadzoru właścicielskiego.

## 6. Zakończenie

Jak wcześniej wspomniano prowadzone przez autora badania pozwoliły na dokonanie oceny efektywności mechanizmów nadzoru korporacyjnego.



Rys. 2. Piramida hierarchii mechanizmów nadzoru właścicielskiego spółek sektora publicznego

Źródło: opracowanie własne.

### Zrównoważona Karta Odpowiedzialności

Kolejnym adekwatnym mechanizmem przeznaczonym do poszukiwania „równowagi” interesów między przedsiębiorstwem, a różnymi interesariuszami, jest Zrównoważona Karta Odpowiedzialności ASC<sup>10</sup> (*Accountability Scorecard*). Znajduje ona szczególnie zastosowanie przy pomiarze efektywności zarządzania na gruncie teorii interesariuszy.

W przyjętej koncepcji wzajemne relacje nazywane „związkami umów”, rozpatrywane są jako wkład zainteresowanych w zamian za koszty i korzyści, które otrzymuje od przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Opisana przez amerykańskiego konsultanta Freda Nicolsa w 2000 r. [ *The Accountability Scorecard...*, s. 1-6]

<sup>11</sup> Szerzej ten temat jest poruszony w: Rudnyckij W. S., Redczenko K. I., Zastosowanie teorii interesariuszy w rachunkowości zarządczej, „Zarządzanie sektorem publicznym i prywatnym w społeczeństwie informacyjnym” pod red. L. Kozioła, Wydawnictwo Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, Tarnów 2005 s. 229 – 235.

Uwzględniając wyniki tych badań, najefektywniejszymi mechanizmami dla sprawowania nadzoru właścielskiego nad spółkami sektora publicznego są: audyt wewnętrzny i controlling, mechanizmy motywujące oparte na proefektywnościowych kontraktach oraz wsparcie istniejących nowatorskimi mechanizmami BSC i ASC (rysunek 2).

Reasumując, wymagania związane z wyzwaniami stawianymi przed współczesnym nadzorem korporacyjnym wymuszają imperatyw skorzystania z nowoczesnych metod zarządzania takich jak: audyt wewnętrzny, controlling, zrównoważona karta wyników BSC czy zrównoważona karta odpowiedzialności ASC.

Przedstawione powyżej metody i koncepcje wykorzystywane przez instytucje nadzorcze nie wyczerpują problemu poprawy efektywności mechanizmów nadzoru korporacyjnego, wypuklając niektóre problemy. Warunki kryzysu, których obecnie doświadczamy i które towarzyszą współczesnym przedsiębiorstwom, generują również nowe koncepcje

zarządzania oparte na odpowiedzialności społecznej, elastyczności strukturalnej, kapitale intelektualnym, przedsiębiorczości, czy też zaufaniu. Inwestycja w aktywa związane ze współpracą stanowić mogą w relacjach instytucji nadzorczy – zarządzających istotną zachętę do zaufania, ponieważ sugerują długoterminowe zaangażowanie.

Niezbędnym warunkiem implementacji tej „filozofii” jest dalsze wzmocnienie i upowszechnianie prorynkowej orientacji, co stanowi ogromne wyzwanie dla ośrodków opiniotwórczych, instytutów naukowych, mediów, i organizacji samorządowych, a także merytorycznego i technicznego wspierania tych działań przez instytucje centralne.

## BIBLIOGRAFIA

1.Koziół L., Barwacz K., Model systemu nadzoru korporacyjnego spółek kapitałowych sektora komunalnego Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, 2008

2.Nickols F., The Accountability Scorecard, w: A Frame work for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements, NJ: The Distance Consulting Company, Robbinsville 2000.

3.Rudnyckij W. S., Redczenko K. I., Zastosowanie teorii interesariuszy w rachunkowości zarządczej, „Zarządzanie sektorem publicznym i prywatnym w społeczeństwie informacyjnym” pod red L. Koziola, Wydawnictwo Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, Tarnów 2005.

4.Stabryła A, Podstawy zarządzania firmą, Wyd. Antykwa, Kraków - Kluczbork, 2001.

5.Wawrzyniak B., Nadzór korporacyjny: perspektywa badań, „Organizacja i Kierowanie 2000, nr 2.

УДК 346

**dr Joanna Koczar**

## ZMIANY W POLSKIM PRAWIE BILANSOWYM – WYBRANE PROBLEMY

***Streszczenie.** Wraz z upływem czasu rachunkowość ulega zmianom, które znajdują swój wyraz w rozwiązaniach ustawowych, lub pozaustawowych. W artykule dokonano krótkiego podsumowania zmian, jakie miały miejsce w polskiej rachunkowości przez ostatnie 20 lat. Wskazano na konieczność zmian w zakresie podmiotowego działania prawa bilansowego oraz na możliwość pozaustawowego wprowadzania zmian w zakresie rachunkowości.*

***Słowa kluczowe:** rachunkowość, prawo bilansowe*

**dr Joanna Koczar**

## CHANGES IN POLISH ACCOUNTING LAW: SELECTED ISSUES

***Summary.** As time passes by accounting is submitted to changes, which are reflected in statutory or in non-statutory solutions. This article is written as a short summary of changes that took place in Polish accounting during last twenty years. Author points at necessity of changes in balance law's subjective range and at possibility of introducing non-statutory changes in accounting.*

***Keywords:** accounting, accounting law.*

### 1. Wstęp

Rachunkowość jest jedną z tych dziedzin wiedzy, które legitymują się długą historią. Nawiązując do epokowego dzieła, uznawanego powszechnie za fundament współczesnej rachunkowości, napisanego w XV w. przez Lucę Paciolo, ma za sobą ponad 500 lat doświadczeń i rozwoju, do którego przyczyniło się wiele krajów.

Z punktu widzenia wielowiekowej tradycji okres

prawie 20 lat obowiązywania w Polsce prawa bilansowego w nowym kształcie jest stosunkowo krótki. Jednak tempo zmian społecznych, gospodarczych, ekonomicznych jest znacząco wyższe niż dawniej. Celem napisania tego artykułu jest podsumowanie dotychczasowego rozwoju i wskazanie możliwych zmian na przyszłość.

### 2. Rys historyczny

Wraz ze zmianami, które nastąpiły w Polsce po

1989 roku, rachunkowość nabrała nowej tożsamości. Od momentu, kiedy prawo bilansowe zyskało rangę ustawy, zaczął się ciągle proces zmian, które trwają do dzisiaj.

Pierwszymi problemami, z którymi przyszło się zmierzyć środowisku związanemu z praktyką i teorią rachunkowości, było odejście od prawa podatkowego, jako źródła prawa bilansowego oraz osiągnięcie jego autonomii, rozszerzenie jego zakresu przedmiotowego i podmiotowego<sup>1</sup> oraz nadanie przepisom o rachunkowości cech względnej niezmienności i jasności<sup>2</sup>. Duże znaczenie miało również podjęcie próby ujednoczenia zasad rachunkowości oraz dobrowolnego zbliżenia do międzynarodowych rozwiązań.

Realizacja tych zadań rozpoczęła się od wprowadzenia rozporządzenia w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, które zaczęło obowiązywać od 1 stycznia 1992 r.<sup>3</sup>. W rozporządzeniu tym zrównano prawa i obowiązki podmiotów uspołecznionych i nieuspołecznionych. Określono podmioty, które zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Decyzje dotyczące prowadzenia rachunkowości w ramach obowiązującego rozporządzenia, na przykład ustalania zakładanego planu kont, powierzono kierownikom jednostek<sup>4</sup>. Warto podkreślić, że rozporządzenie to wprowadziło przywilej wyboru, dający podmiotom możliwość ujawnienia specyfiki prowadzonej działalności<sup>5</sup>. Należy podkreślić, że to rozporządzenie miało swoje korzenie w prawie podatkowym, gdyż jego źródłem była obowiązująca wcześniej ustawa o zobowiązaniach podatkowych.

Kolejnym krokiem w procesie zmian prawa bilansowego było wprowadzenie ustawy o rachunkowości (aktu prawnego o najwyższej w Polsce randze).

W kolejnych pracach nad zmianami prawa bilansowego starano się uwzględnić zmieniające się warunki rynkowe, np. pojawiła się konieczność uregulowania umów leasingowych, wprowadzono nowy układ i treść sprawozdania finansowego, wprowadzono nowe pojęcia i terminy (np. inwestycje, odroczone podatki).

W tym okresie przyjęto również pierwsze, w nowych warunkach, regulacje dotyczące wykonywania zawodu przez księgowych (wcześniejsze np. rozporządzenie w sprawie głównych księgowych, przestały obowiązywać<sup>6</sup>). Początkowe uregulowania na poziomie rozporządzeń zostały z biegiem lat zastąpione przez zapisy ujęte w prawie bilansowym, jednak zapisy

dotyczą tylko tych księgowych, którzy wykonują zawód w warunkach przyjmowania zleceń z zewnątrz (outsourcing rachunkowości i ewidencji podatkowych), włączając w to osoby prowadzące księgi rachunkowe w ramach umów cywilno-prawnych. Wyjątek stanowi sektor finansów publicznych, w którym wymogi stawiane głównym księgowym określa ustawa o finansach publicznych. Nigdy też regulacje dotyczące wykonywania zawodu nie objęły swoim zakresem problemu doksztalcania, ani etyki zawodu<sup>7</sup>.

Podsumowując ten krótki rys historyczny, należy podkreślić, że pogląd dotyczący tego, że cele postawione przed polską rachunkowością zostały w dużym stopniu osiągnięte, jest powszechny.

Uzasadnione wątpliwości budzi jednak kwestia niezmienności prawa bilansowego.

### 3. Modyfikowanie prawa bilansowego

Czy można mówić o niezmienności prawa bilansowego, jeżeli w 2009 r. w wyniku jego wielokrotnych zmian zaistniała konieczność opublikowania ujednoczonego tekstu ustawy o rachunkowości? Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 września 2009 r. specyfikujące zmiany, które wprowadzono do ustawy od czasu jej ogłoszenia w pierwotnym brzmieniu ma 9 stron<sup>8</sup>. Od tamtej pory do ustawy wprowadzono kolejne zmiany, które w różny sposób (znaczący lub nie) zmieniły jej kształt. Nasuwa się pytanie: co powoduje, że takie zmiany są konieczne? Jako przykład może posłużyć określenie zakresu podmiotowego prawa bilansowego.

W dzisiejszym kształcie ustawy podmioty, które są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych wymienione są w sposób szczegółowy w art.2. Są to:

- spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji),
- spółki cywilne (za wyjątkiem wymienionych w art.2, ust.1, pkt.2) oraz inne osoby prawne, za wyjątkiem Skarbu Państwa i NBP
- osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie, spółdzielnie socjalne, których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1.200.00 euro,
- jednostki organizacyjne działające na podstawie prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów,
- gminy, powiaty, województwa i ich związki oraz jednostki budżetowe (państwowe, gminne, powi-

<sup>1</sup> Misińska D., Zmiany w Polskim prawie bilansowym, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2003, s.11

<sup>2</sup> Olchowicz I., Rachunkowość podatkowa, Difin, Warszawa 1998, s.12

<sup>3</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości Dz.U.1991.10.35

<sup>4</sup> Sawicki K. (pod red. – praca zbiorowa): Zasady rachunkowości jednostek gospodarczych, Firma– Press sp. z o.o., Warszawa 1992, s.8

<sup>5</sup> Gierusz J.: Kodeks księgowy, Infor sp. z o.o., Warszawa 2004

<sup>6</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 1982 r. w sprawie głównych księgowych przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych, Dz.U. 1982.25.179

<sup>7</sup> Koczkar J.: Outsourcing rachunkowości a regulacje prawne, [w:] Zmiany w rachunkowości, rewizji i podatkach wyzwaniem dla biegłego rewidenta, Regionalny Oddział KIBR we Wrocławiu i Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008, s.36

<sup>8</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 września 2009 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości, Dz.U. 152 z 2009 r., poz. 1223

atowe i wojewódzkie), zakłady budżetowe (gminne, powiatowe, wojewódzkie) i państwowe fundusze celowe,

- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (za wyjątkiem spółek o których mowa w art.2, ust.1, pkt1 i 2),

- osoby zagraniczne, oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu ustawy o swobodzie gospodarczej,

- inne jednostki (nie wymienione wyżej), jeżeli otrzymują one dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub z funduszy celowych na realizację zleconych zadań – od początku roku obrotowego, w którym zostały im one przyznane.

W ustawie zastrzeżono również, że podmioty sporządzające sprawozdania zgodnie z MSR/MSSF oraz interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej stosować mają przepisy ustawy i przepisy wykonawcze, wydane na jej podstawie w zakresie nieuregulowanym w MSR/MSSF.

W ustawie przewidziano również możliwość jej stosowania przez osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, jeśli podmioty te nie osiągnęły przychodów w wysokości 1.200.000 euro, od początku następnego roku obrotowego, pod warunkiem zawiadomienia o tym urzędu skarbowego, właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym.

Treść cytowanego artykułu w trakcie obowiązywania ustawy, czyli od 1994 r. była wielokrotnie zmieniana. Dla przykładu, ostatnia zmiana była spowodowana zmianami w ustawie o finansach publicznych (z końcem 2010 r. zlikwidowano gospodarstwa pomocnicze). Wcześniej dotyczyły między innymi określenia, w jakich przypadkach np. osoby fizyczne zaczynają pod ustawę podlegać (np. obecnie, jeżeli ich przychody przekroczą równowartość w walucie polskiej 1.200.000 euro za przedni rok obrotowy).

Podmioty, których prawo bilansowe nie wymienia (niepodlegające zatem ustawie o rachunkowości) prowadząc swoją działalność, prowadzą ewidencje jedynie do celów podatkowych (podlegając przepisom prawa podatkowego).

Ustawa obejmuje zatem swoim działaniem zarówno podmioty, które objęte są zakresem działania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz takie, które w zakresie podatków dochodowych wykonują jedynie obowiązki w związku z np. zatrudnianiem pracowników.

Pojawia się pytanie, czy można podejść do problemu objęcia prawem bilansowym podmiotów w sposób bardziej ogólny? Jako rozwiązanie przykładowe można podać to, które zastosowano w Rosyjskiej Federacji (RF)<sup>9</sup>. Obowiązuje tam zasada generalna, zgodnie z którą prawo bilansowe rzeczywiście dotyczy wszystkich, poza nielicznymi wyjątkami. Jego działanie obejmuje **wszystkie organizacje** znajdujące

się na terytorium RF, jak również filie i przedstawicielstwa zagranicznych organizacji, jeżeli inne rozwiązanie nie zostało przewidziane międzynarodowymi umowami (podmioty, o których można powiedzieć, że mają swoje „korzenie” za granicą, to jedyne, które w prawie bilansowym zostały wymienione literalnie). Dalej prawo o rachunkowości specyfikuje jedynie podmioty spod swojego działania wyłączone (w pewnym stopniu), a są to dwie grupy podmiotów: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą oraz adwokaci.

Obywatele (według przyjętego w Polsce nazewnictwa: osoby fizyczne), prowadzący działalność gospodarczą jako podmioty niebędące osobą prawną, prowadzą ewidencję dochodów i rozchodów (co należy rozumieć jako ewidencję przychodów i kosztów) według porządku określonego podatkowym prawodawstwem RF. Podobnie jak osoby fizyczne potraktowano adwokatów, prowadzących działalność w formie tzw. „gabinetu adwokackiego” (kancelarii adwokackiej), którzy również prowadzą ewidencję kierując się zasadami określonymi kodeksem podatkowym RF<sup>10</sup>. Jednak należy zauważyć, że nikt nie jest wyłączony z prowadzenia ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z prawem o rachunkowości (należy podkreślić, że mowa tu nie tylko o federalnym prawie o rachunkowości, ale również o pozostałych aktach normatywnych z prawem tym powiązanych, ponieważ przyjęta w rosyjskim prawie konstrukcja zakłada czterostopniowy system regulacji w tym zakresie<sup>11</sup>).

Takie podejście ustawowe pozwala uniknąć zmian w prawie o rachunkowości spowodowanych zmianami innych aktów prawnych. Nawiązując do polskiej ustawy o rachunkowości, konsekwencją sposobu określenia podmiotów rachunkowości w polskim prawie jest konieczność wprowadzania zmian pod wpływem zmian innych ustaw. Przyjęte w Polsce rozwiązanie powoduje, że ostatnio zmiana prawa bilansowego spowodowana została zmianą ustawy o finansach publicznych (likwidacja z końcem 2010 roku gospodarstw pomocniczych).

Na uwagę zasługuje również fakt, że w warunkach rosyjskich to prawo o rachunkowości odsyła do przepisów podatkowych te podmioty, które prawu o rachunkowości nie podlegają. Można zatem wnioskować, że to właśnie prawo bilansowe, o które jest uważane za stabilne, trwałe i ma swoje źródło w nauce rachunkowości, ma pozycję nadrzędną, pozycję, której jak się wydaje, polskiemu prawu o rachunkowości brakuje.

W przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek sposób prowadzenia przez nie działalności, można tu przywołać analogię, wygląda podobnie do sposobu prowadzenia przedsiębiorstwa w

<sup>9</sup> Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 №129ФЗ, rozdział 4

<sup>10</sup> Федеральный закон Налоговый кодекс российской федерации. глава 26.2. упрощенная система налогообложения, Часть 1, от 31.07.1998 № 146-ФЗ, принят ГД ФС РФ 16.07.1998, (действующая редакция)

<sup>11</sup> Межуева Т., Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ, [www.rosbuh.com](http://www.rosbuh.com), 18.01.2011

czasach, gdy swoje dzieło napisał Luca Pacioli - praktycznie nie oddzielają one majątku prywatnego od „firmowego”, a w przypadku, gdy działalność spowoduje np. upadek takiego przedsiębiorstwa, odpowiadają całym swoim majątkiem za jego zobowiązania. Takie osoby, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa (patrzac przez pryzmat wysokości przychodów) należałoby trwale spod działania ustawy o rachunkowości wyłączyć.

Należy odejść od kwotowego, czy winny sposób ustalonego progu, po przekroczeniu którego podmioty te będą musiały poddać się rygorom ustawy o rachunkowości, pozostawiając możliwość poddania się dobrowolnego. Znane są przypadki osób fizycznych, prowadzących działalność gospodarczą, które mając mniejsze przychody przechodziły na księgi rachunkowe, głównie z poczucia utraty kontroli nad skalą prowadzonej działalności i utraty kontroli nad majątkiem.

W przypadku spółek osób fizycznych również wydaje się zasadne przyjęcie podobnego rozwiązania (przy pozostawieniu im możliwości dobrowolnego poddania się rygorowi ustawy o rachunkowości np. w przypadku, gdy wspólnicy mają problemy z wzajemnymi rozliczeniami), czy kiedy, podobnie jak w przypadku osób fizycznych, tracą kontrolę nad prowadzoną działalnością. Dla obu grup (osób fizycznych i ich spółek) stosowanie zasad rachunkowości oznacza wzrost kosztów (np. z tytułu prowadzenia ksiąg) oraz dodatkowe obowiązki. Podmioty te, niezależnie od wielkości nadal płacą podatek dochodowy od osób fizycznych, nie muszą też zmieniać (w związku z rozwojem) formy prowadzenia działalności. Nie korzystają one z dobrodziejstw (patrzac przez pryzmat dostarczanych informacji) ustawy o rachunkowości. Zatem w ich przypadku, parafrazując stwierdzenie S. Skrzywana i Z. Fedaka, można stwierdzić, że rachunkowość **nie służy** przedsiębiorstwu. Zatem komu? Można dojść do wniosku, że w pierwszym rzędzie wygodzie szeroko pojętych organów skarbowych, upoważnionych do kontroli.

Dodatkowym argumentem w przypadku małych podmiotów, takich jak osoby fizyczne, czy ich spółki, przemawiającym za ostatecznym wyłączeniem ich spod działania prawa bilansowego jest ich lokalny zasięg działania i statystycznie niewielkie rozmiary prowadzonej działalności. I należy dodać, że fakt ustalenia obecnego progu na poziomie 1.200.000 euro, co powoduje że większość podmiotów nie podda się w praktyce rygorowi prawa bilansowego, nie ma znaczenia. Powinny być one wyłączone co do zasady, a nie kwoty przychodów.

Problem uporządkowania podmiotowego zakresu działania prawa bilansowego wydaje się dzisiaj szczególnie istotny, ponieważ w środowisku rachunkowości powraca pytanie, czy prawo bilansowe i podatkowe powinny się zbliżyć. Uproszczenie ustawowych sformułowań przyczyni się do realizacji zasady niezmienności prawa bilansowego.

#### 4. Rozwiązania pozaustawowe

Drugim ważnym dla polskiej rachunkowości problemem jest na dzień dzisiejszy wspomniany już wcześniej problem określenia wymagań stawianych

przedstawicielom praktyki oraz ich uprawnień. Rachunkowość, jako system dostarcza dokładnych, kompletnych, aktualnych i odpowiednich informacji na potrzeby strategicznego, taktycznego i operacyjnego zarządzania<sup>12</sup>. Rosnące potrzeby zarządzających powodują, że informacje te muszą mieć co raz szersze spektrum. Wiąże się to z koniecznością zdobywania wiedzy i kompetencji przez przedstawicieli zawodu – księgowych oraz z rosnącą potrzebą weryfikacji posiadanych przez księgowych kwalifikacji.

Z problemem tym jako pierwsze próbuje się zmierzyć Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Podjęło ono próbę certyfikowania zawodu księgowego. Wprowadzenie certyfikacji zostało przyjęte przez Zarząd Główny Stowarzyszenia uchwałami podjętymi w dniu 20 lipca 2009 r.:

- uchwała nr 732/110/2009 w sprawie tytułu zawodowego "dyplomowany księgowy",
- uchwała nr 732/111/2009 w sprawie certyfikacji zawodu księgowego,
- uchwała nr 732/112/2009 w sprawie powołania Rady Pracodawców.

Zgodnie z uchwałą nr 732/111/2009 certyfikat zawodowy można uzyskać na czterech poziomach kształcenia:

- I stopień: asystent rachunkowości,
- II stopień: samodzielny księgowy,
- III stopień: specjalista do spraw rachunkowości,
- IV stopień: dyplomowany księgowy<sup>13</sup>.

Certyfikacja oznacza poświadczenie kwalifikacji osoby wykonującej zawód związany z rachunkowością, w drodze sprawdzenia tych kwalifikacji poprzez egzaminy, których pomyślne zdanie oznacza otrzymanie przez księgowego dokumentu, poświadczającego uzyskany tytuł.

Wymagania obowiązujące osoby ubiegające się o certyfikaty na różnych poziomach zostały określone w regulaminie, stanowiącym załącznik nr 1 do uchwały nr 732/111/2009 Zarządu Głównego SKwP z dnia 20 lipca 2009 r.<sup>14</sup>.

Według przyjętych przez SKwP rozwiązań za równoważne z egzaminem kończącym II stopień ścieżki edukacyjnej jest posiadanie certyfikatu uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wydanego przez Ministra Finansów, lub posiadanie tytułu magistra ze specjalnością rachunkowość, uzyskanego na uczelni akredytowanej przez Stowarzyszenie.

Aby uzyskać tytuł dyplomowanego księgowego należy spełnić określone w uchwałach i załącznikach do nich warunki, czyli:

<sup>12</sup> Kwiecień M., Tendencje rozwojowe rachunkowości, [w:] Cebrowska T. [red.], Rachunkowość finansowa i podatkowa, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s.142

<sup>13</sup> Uchwała nr 732/111/2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 20 lipca 2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego, §2, www.skwp.pl

<sup>14</sup> Załącznik nr 1 do uchwały nr 732/110/2009 Zarządu Głównego SKwP z dnia 20 lipca 2009 r.: Regulamin Głównej Zawodowej Komisji Egzaminacyjnej



- ukończyć studia wyższe w Polsce lub zagranicą (muszą być one w Polsce uznane za równorzędne), władać językiem polskim w mowie i w piśmie, odbyć trzyletnią praktykę w dziedzinie rachunkowości (co najmniej dwa lata na samodzielnym stanowisku) lub

- posiadać wykształcenie uzyskane w Polsce lub za granicą, uprawniające do wstąpienia na studia wyższe (posiadać świadectwo maturalne), władać językiem polskim w mowie i w piśmie oraz odbyć sześćioletnią praktykę w dziedzinie rachunkowości (w tym co najmniej trzy lata na samodzielnym stanowisku).

Dodatkowo wszyscy kandydaci na dyplomowanych księgowych muszą:

- korzystać w pełni z praw publicznych,
- mieć pełną zdolność do czynności prawnych,
- mieć nieposzlakowaną opinię (legitymować się brakiem prawomocnych wyroków skazujących za umyślnie popełnione przestępstwo przeciwko: mieniu, obrotowi gospodarczemu, działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, wiarygodności dokumentów lub za przestępstwa skarbowe),
- być członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce,
- złożyć z wynikiem pozytywnym egzaminy na dyplomowanego księgowego,
- złożyć przyrzeczenie.

Osoby, które tytuł uzyskują są zobowiązane (Załącznik nr 2 do uchwały nr 732/110/2009 Zarządu Głównego SKwP z dnia 20 lipca 2009 r.: Regulamin systemu ustawicznego doskonalenia zawodowego) do ustawicznego doskonalenia zawodowego. Doskonalenie to ma się odbywać poprzez udział w szkoleniach organizowanych przez SKwP lub upoważnione do tego przez SKwP inne podmioty. Fakt brania udziału w szkoleniach musi zostać udokumentowany.

Wprowadzona przez SKwP ścieżka certyfikacji jest realizowana w praktyce. Odbywają się szkolenia i egzaminy. Na wiele pytań, związanych z certyfikacją nie można dzisiaj odpowiedzieć (są to pytania o słuszność przyjętych rozwiązań, o to, czy w praktyce przyjęte rozwiązania się sprawdzają, ale podjęcie próby uporządkowania kwalifikacji zawodowych w sposób związany z ustawą wydaje się słuszne. Przede wszystkim dlatego, że nie istnieje, w przeciwieństwie do ustawy o biegłych rewidentach, czy doradcach podatkowych, oddzielny akt prawny regulujący zawód księgowego (poza wspomnianymi wcześniej, szczególnie regulacjami zamieszczonymi w ustawie o finansach publicznych i ustawie o rachunkowości). Przyjętemu rozwiązaniu nie zagrażają kolejne ustawowe zmiany. Przystąpienie do ścieżki certyfikacji jest dobrowolne, podobnie jak np. stanie się sygnatariuszem kodeksu etycznego księgowych. Ta dobrowolność w połączeniu z wolnym rynkiem (konkurencja) daje szansę na to, że dzięki „oddolnej” (bo rozpoczętej przez organizację zawodową, a nie organy ustawodawcze) inicjatywie szybciej możliwe będzie przywrócenie zawodowi księgowemu należnej mu rangi.

### 5. Zakończenie

Podsumowując dotychczasowe rozważania, nale-

ży stwierdzić, że postulat zapewnienia niezmienności prawa bilansowego nie został zrealizowany. Pierwszym krokiem do jego realizacji powinna być zmiana podmiotowego zakresu działania ustawy. Przykład dotyczący regulowania kwalifikacji zawodowych poprzez dobrowolną certyfikację jest tylko jednym z wielu możliwych do zastosowania (innym są np. krajowe standardy, które są w Polsce wprowadzane), których celem jest dalsze zbliżenie do stosowanych na świecie rozwiązań. Jest dowodem na to, że zmiany w rachunkowości nie muszą odbywać się na poziomie ustawowym, co mogłoby prowadzić do sytuacji, w której najwyższy akt prawny w tej dziedzinie zacząłby wyglądać jak napisana przez urzędnika instrukcja.

### BIBLIOGRAFIA

1. Федеральный закон Налоговый кодекс российской федерации. глава 26.2. упрощенная система налогообложения, Часть 1, от 31.07.1998 № 146-ФЗ, принят ГД ФС РФ 16.07.1998, (действующая редакция)
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 №129ФЗ, rozdział 4
3. Gierusz J.: Kodeks księgowego, Infor sp. z o.o., Warszawa 2004
4. Koczar J.: Outsourcing rachunkowości a regulacje prawne, [w:] Zmiany w rachunkowości, rewizji i podatkach wyzwaniem dla biegłego rewidenta, Regionalny Oddział KIBR we Wrocławiu i Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008
5. Kwiecień M., Tendencje rozwojowe rachunkowości, [w:] Cebrowska T. [red.], Rachunkowość finansowa i podatkowa, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009
6. Межуева Т., Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ, www.rosbuh.com, 18.01.2011
7. Misińska D., Zmiany w Polskim prawie bilansowym, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2003
8. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 września 2009 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości, Dz.U. 2009.152.1223
9. Olchowicz I., Rachunkowość podatkowa, Difin, Warszawa 1998
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości Dz.U.1991.10.35
11. Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 1982 r. w sprawie głównych księgowych przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych, Dz.U. 1982.25.179
12. Sawicki K. (pod red. – praca zbiorowa): Zasady rachunkowości jednostek gospodarczych, Firma– Press sp. z o.o., Warszawa 1992
13. Uchwała nr 732/111/2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dnia 20 lipca 2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego, §2,

www.skwp.pl

14. Załącznik nr 1 do uchwały nr 732/110/2009

Zarządu Głównego SKwP z dnia 20 lipca 2009 r.: Regulamin Głównej Zawodowej Komisji Egzaminacyjnej

## KONTRAKTY KIEROWNICZE W SYSTEMIE CONTROLLINGU PRZEDSIĘBIORSTWA

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono istotę, konstrukcję i znaczenie kontraktów kierowniczych w procesie nadzoru i zarządzania przedsiębiorstwem, jak również sposoby wdrażania systemu controllingu. Scharakteryzowano formy organizacyjne zarządzania przedsiębiorstwem takie, jak autonomizacja zarządzania, dekoncentracja i decentralizacja zarządzania oraz profesjonalizacja zarządzania.

**Słowa kluczowe:** kontrakty kierownicze, zarządzanie, controlling.

## MANAGEMENT CONTRACTS IN THE SYSTEM OF THE ENTERPRISE CONTROLLING

**Summary:** The article presents the nature, structure and importance of management contracts in the process of supervision and business management, as well as ways of controlling system implementation. The organizational forms of business management such as the empowerment of management, deconcentration and decentralization of management and the professionalization of management were characterized.

**Keywords:** management contracts, management, controlling.

### 1. Uwagi wstępne

W dotychczasowej koncepcji controllingu<sup>1</sup>, która swymi korzeniami sięga klasycznej szkoły zarządzania, funkcjonowanie i koordynacja działań organizacji odbywa się za pomocą sformalizowanych reguł i procedur, programów, budżetów, słowem planów działania. W modelu tym istnieje prymat planowania, zwłaszcza prymat planowania strategicznego, nad pozostałymi funkcjami zarządzania, które w tym układzie mają charakter wykonawczy, instrumentalny wobec strategii<sup>2</sup>. Skuteczne zarządzanie organizacją

występuje wtedy, gdy rezultaty odpowiadają zaplanowanym wielkościom. Odchylenia najczęściej interpretowane są jako niedociągnięcia w realizacji planu (implementacji strategii); rzadziej jako błędy w planowaniu. Omawiany model controllingu, który można określić modelem klasycznym (biurokratycznym), odznacza się trzema cechami:

- nadrzędnością planu strategicznego nad innymi funkcjami i obszarami działalności organizacji;
- koncentracją ważnych zadań, decyzji i informacji na wyższym szczeblu zarządzania (górze myśli i kieruje);
- kierowanie personelem odbywa się za pomocą szczegółowych procedur, reguł i bodźców materialnych, zewnętrznych.

Wobec wzrostu niepewności, turbulencji i niedociągnięć zjawisk zachodzących w otoczeniu zewnętrznym i wewnętrznym procesu zarządzania ów biurokratyczny model staje się niefunkcyjny.

<sup>1</sup> W licznej już i rozległej literaturze spotyka się wiele różnych ujęć controllingu. Przykładowo M. Dobija postrzega controlling jako podsystem zarządzania, działający w celu optymalnej realizacji zadań [M. Dobija 1991, s.61]. Inny autor eksponuje aspekty decyzyjne tej metody pisząc: „controlling jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji [H. J. Vollmuth 2000, s. 75]”. Ze swej strony chciałbym zwrócić uwagę na dwie istotne cechy controllingu, słabo eksponowane w literaturze, a mianowicie na jego charakter projektowy i proefektywnościowy. Można go określić jako proces projektowania organizacji dla celów controllingu i sterowania nią, zorientowany na osiągnięcie wyniku finansowego, zwłaszcza zysku. Warto dodać, że owo projektowanie organizacji dla realizacji zadań controllingu określa się niekiedy jako „controllership”. Można zatem przyjąć, że controlling podejmuje działanie zmierzające do doskonalenia organizacji.

<sup>2</sup> W klasycznym modelu kierowania obserwuje się wyraźne oddzielenie planowania od czynności wykonawczych.

Obowiązkiem kierowników niższych szczebli hierarchii jest zapewnienie realizacji planów. W tym celu funkcja organizowania tworzy szkielet formalnych i obowiązujących reguł, funkcja motywowania, szerzej kadrowa daje do dyspozycji odpowiednich pracowników orientowanych na cele organizacji.

## Rodzaje ośrodków odpowiedzialności i kryteria oceny ich efektywności

| Rodzaje centrów<br>Charakterystyka   | Kryteria odpowiedzialności (mierniki oceny efektywności pracy)   | Przykłady zastosowania   |
|--|--|--|
| Centra kosztów normatywnych  | <ul style="list-style-type: none"> <li>wielkość produkcji sprzedanej,</li> <li>jakość produkcji,</li> <li>terminowość produkcji,</li> <li>poziom kosztów normatywnych,</li> <li>wydajność pracy,</li> <li>obniżka kosztów,</li> <li>wykonanie zadań rzeczowych.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>centrum kosztów produkcji podstawowej (wydział, oddział),</li> <li>centrum kosztów produkcji pomocniczej (wydział, oddział).</li> </ul> |
| Mierzenie efektów działalności produkcyjnej za pomocą kosztów normatywnych polega na porównaniu kosztów normatywnych produkcji z kosztami rzeczywiście poniesionymi. W tym przypadku dokonuje się formalnej oceny i analizy kształtowania się kosztów na podstawie systemu norm. Rzeczywistymi narzędziami zarządzania są normy. Jest to zatem system zarządzania przy użyciu pieniądza, ale nie przez pieniądz.   |  |  |
| Centra kosztów uznaniowych   | <ul style="list-style-type: none"> <li>budżet jednostki organizacyjnej,</li> <li>terminowość realizowanych zadań,</li> <li>jakość pracy.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>centrum kosztów obsługi (dział kadr, dział rachunkowości, dział socjalno-bytowy).</li> </ul>  |
| Stosuje się w odniesieniu do większych jednostek administracyjnych, funkcjonalnych, sztabowych, które można oceniać w kategoriach jakościowych. Ocena wydatków finansowych tych jednostek dokonuje się przez budżet (brakuje tu nawet zobiektywizowanych normatywów). W tym przypadku mamy do czynienia w istocie z kosztami uznaniowymi, których wielkość we współczesnych firmach rośnie (ze względu na rozwój zarządzania).   |  |  |
| Centra dochodów  | <ul style="list-style-type: none"> <li>poziom przychodów ze sprzedaży,</li> <li>koszty sprzedaży,</li> <li>wielkość sprzedaży,</li> <li>dochód brutto,</li> <li>koszty zakupu,</li> <li>koszty strat,</li> <li>marża pokrycia.</li> </ul>                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>dział sprzedaży,</li> <li>dział marketingu,</li> <li>dział zaopatrzenia,</li> <li>dział gospodarki materiałowej.</li> </ul>             |
| Stosuje się najczęściej przy ocenie działalności jednostek handlowych. Dochody ze sprzedaży zestawiane są i porównywane z kosztami ich uzyskania. Praktycznie odbywa się to za pośrednictwem budżetu. Planuje się w budżecie dochód ze sprzedaży oraz koszty handlowe, a następnie kontroluje się je z rzeczywistą wartością sprzedaży oraz kosztami rzeczywistymi. Odchylenia są analizowane i oceniane. Oczywiście analiza centrum dochodów nie wyczerpuje niezbędnej kontroli jednostki handlowej. Jeżeli kierownik sklepu ma np. możliwość ustalania cen, to gdy ocenia się go głównie na podstawie dochodu, może on zwiększać ten dochód obniżając ceny kosztem zysku. Istnieje także możliwość podjęcia działalności promocyjnej, której koszty wpływałyby nieproporcjonalnie na obniżenie zysku mimo osiągniętego wzrostu sprzedaży. Stąd, obok dochodów, należy kontrolować kształtowanie cen i wydatki na marketing. Centra dochodów, podobnie jak centra kosztów normatywnych, są jednostką zarządzaną przy użyciu pieniądza, ale nie przez pieniądz. Gra, którą toczy punkt sprzedaży, jest grą z budżetem o normy sprzedaży i kosztów. Ma więc charakter nie gry ekonomicznej, lecz sporu o wskaźniki wyrażone w pieniądzu.  |  |  |
| Centra zysków  | <ul style="list-style-type: none"> <li>poziom zysków,</li> <li>poziom kosztów,</li> <li>poziom dochodów.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>centrum zysków produkcji końcowej (zakład, wydział),</li> <li>centrum usług różnego rodzaju.</li> </ul>                                 |
| Jest miniaturowym przedsiębiorstwem wydzielonym z organizacji, które jest odpowiedzialne za wyniki finansowe, a więc za przychody, koszty i dochody. Jest najważniejszym ogniwem przy zdecentralizowanym zarządzaniu całą organizacją. W centrach zysków przejawiają się wszelkie zalety delegowania uprawnień na niższe szczeble zarządzania. Centrum zysku stosuje się przy ocenie jednostek organizacyjnych generujących zyski. Zarząd przyznając takiej jednostce pełną autonomię przekazuje jej jednocześnie pełną odpowiedzialność za zysk. Centrum zysku prowadzi więc grę ekonomiczną w układzie: wielkość produkcji, koszty, jakość produkcji. Jest to układ niedający się sprowadzić do jakiegokolwiek pojedynczego miernika pozapieniężnego, dlatego można powiedzieć, że jest to zarządzanie przez pieniądz. Podstawowym miernikiem działalności centrum zysku jest stopa rentowności, czyli stosunek stopy zysku do wartości sprzedaży. Wadą tego miernika jest nieuwzględnianie efektywności wykorzystania zaangażowanego kapitału. Wadę tę można usunąć, np. przez oprocentowanie kapitału trwałego.  |  |  |
| Centra inwestycji  | <ul style="list-style-type: none"> <li>poziom wyniku finansowego netto,</li> <li>stopa rentowności majątku,</li> <li>tzw. stopa zwrotu kapitału (ROI),</li> <li>poziom zysku lub dochodu rezydualnego.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>oddziały krajowe,</li> <li>filie zagraniczne.</li> </ul>  |
| Jest to segment organizacji odpowiedzialny za większą ilość parametrów finansowych niż centrum zysku, a mianowicie za wyniki finansowe i ich realizację do zainwestowanego kapitału. Wszelka działalność gospodarcza wymaga zainteresowania kapitału i dlatego ocena działalności jednostki organizacyjnej powinna zawierać informacje o tym, w jaki sposób wykorzystuje ona zainwestowany w niej kapitał. Potrzebny jest więc miernik syntetyzujący informacje na temat kształtowania się masy zysku i nakładów kapitałowych. W korporacjach amerykańskich miernikiem tym jest zwykle tzw. return of investment (ROI), wyrażający relację zysku do zaangażowanego kapitału; innymi słowy, jest to stopa zysku. Centrum inwestycji może także być oceniane na podstawie zysku lub dochodu rezydualnego, na który składa się zysk operacyjny lub dochód realizowany przez centrum inwestycji, pomniejszony o obliczone odsetki na wykorzystywanych przez to centrum aktywach. W tym przypadku kierownik zakładu będzie oczekiwał możliwości wzrostu wynoszącej co najmniej lub większej niż 15% na jego aktywach. Centrum inwestycji daje menedżerom jeszcze większy zakres odpowiedzialności aniżeli centrum zysków. Dochodzi tu odpowiedzialność za efektywne wykorzystanie kapitału zainwestowanego, a także za poszukiwanie nowych możliwości inwestycyjnych. |  |  |

Sukcesywne rozwiązywanie w praktyce problemów organizacji nie da się rozwiązać bez inicjatywy i współdziałania wszystkich niemal pracowników, bez zapewnienia im sporego zakresu swobody sprzyjającej szybkiej reakcji na zmiany otoczenia. Atrybutów tych

pozbawiona jest organizacja biurokratyczna. Nie jest ona w stanie kontrolować ściśle zachowań członków organizacji, a pojawiające się błędy ujawniają się poniewczasie, tzn. wtedy, kiedy nie można nawet ustalić, kto i dlaczego je popełnił. Dlatego duże i wciąż

rosnące znaczenie w nowoczesnym procesie wytwórczym ma elastyczność i adaptacyjność struktur organizacyjnych, sprawny system komunikacji oraz motywacja do pracy ludzi w nim uczestniczących. Cechy te ujmuje większość współczesnych metod i koncepcji zarządzania, nie są one jednak należycie eksponowane w controllingu.

Warto dodać, że zainicjowany w USA i Wielkiej Brytanii w latach 90-tych XX wieku ruch na rzecz usprawnienia systemów zarządzania i nadzoru rozprzestrzenił się na cały świat. Liczne, znane światowe korporacje uznały doskonalenie tego systemu za istotną determinantę poprawę rezultatów firmy i jej rozwoju [D. W. Chew, S. L. Gillan 2009, s. IX]. Przyjęto bowiem założenie, że wiele dotychczas podawanych i uznawanych przez badaczy koncepcji i mechanizmów kontrolnych staje się mało przydatnych w praktyce zarządzania nowoczesnych firm i instytucji.

## **2. Centra gospodarowanie w strukturze controllingu**

U podstaw nowoczesnych i sprawdzonych już w praktyce metod zarządzania leży idea autonomii. Jednakże organizacja będzie funkcjonować właściwie wtedy, gdy pozostawiony pracownikom duży zakres swobody w ramach autonomicznych komórek organizacyjnych, będzie uzupełniony o wzorce zawarte w kulturze organizacyjnej.

Drugą kwestią nasuwającą niemałe wątpliwości jest problematyka motywacji do pracy. Otóż, istotnym, w naszym przekonaniu kluczowym elementem zarządzania, słabo eksponowanym w controllingu, jest motywowanie pracowników. Wprawdzie podkreśla się znaczenie sterowania procesami wytwórczymi, a w tym również procesami pracy, to jednak punkt ciężkości analizowania tego zagadnienia kładzie się na płaszczyznę „rzeczową”, mniej „osobową”. Panuje przekonanie, że stworzenie systemu normatywów, standardów, w każdej niemal dziedzinie funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz instrumentów umożliwiających ich realizację stanowi podstawę controllingu. Wprawdzie trudno przecenić znaczenie owych standardów, lecz bez wzmocnienia motywacyjnego, osiągnięcie założonych celów jest utrudnione, niekiedy nawet niemożliwe. Bywa, że brak tego wzmocnienia powoduje, iż procedury controllingowe mogą stać się w większym stopniu źródłem dodatkowej pracy urzędniczej i konfliktów niż korzyści ekonomicznych oraz satysfakcji z pracy.

Wobec powyższego proponuje się by w ramach controllingu stworzyć system zarządzania jednostkami wewnętrznymi firmy, oparty na centrach gospodarowania. Przez centra rozumie się wydzielone obszary organizacji, w ramach których prowadzi się odrębne planowanie, ewidencje i rozrachunek ekonomiczny. Celem powołania centrów jest poprawa efektywności gospodarowania zasobami firmy przez wzrost rentowności produkowanych wyrobów lub usług, lub obniżkę kosztów wytwarzania (zob. tab. 1).

Ilustracją owych relacji jest controlling w systemie zarządzania autonomicznymi jednostkami organizacyjnymi, zwanych również ośrodkami odpowiedzialności, zarządzanych przez tzw. kontraktową kadrę kierowniczą, której wynagrodzenie zależy od

stopnia realizacji przydzielonych zadań. Należy przy tym podkreślić, że tworzenie systemów controllingu opartych na kontraktach kierowniczych możliwe jest jedynie w ramach autonomicznych jednostek organizacyjnych (business units), takich mianowicie jak centra zysków i centra inwestycji. W tego typu jednostkach ich kierownictwo prowadzi grę rynkową, a ceny wytwarzanych produktów ustalane są na rynku. W pozostałych ośrodkach odpowiedzialności, zwłaszcza centrach kosztów uznaniowych i centrach kosztów normatywnych mamy do czynienia z mechanizmem zbytu wewnętrznego, a kierownictwa tych jednostek prowadzą grę z zarządem spółki. Chodzi tu o wynegocjowanie dla centrum jak najkorzystniejszych wewnętrznych cen produktów, normatywów, kosztów i najlepszych warunków wytwarzania, odpowiednio wysokiego budżetu.

Wśród warunków, jakie muszą być spełnione, aby zapewnić autonomiczność jednostek organizacyjnych, najczęściej wymienia się:

- odpowiedzialność kierownika za zysk i rentowność sprzedaży;
- uprawnienia decyzyjne pozwalające optymalizować układ: koszty, wielkość produkcji, jakość;
- obiektywizację ekonomicznych kryteriów oceny; odpowiedzialność ta powinna być obiektywizowana przez zastosowanie odpowiednich mierników ekonomicznych albo wiązać się z realizacją zadań kluczowych ustalanych w procedurze zarządzania przez cele;
- wysokość wynagrodzeń kierowników, zwłaszcza premii, dodatków, tantiemów jest powiązana ze stopniem realizacji wspomnianych miar.

Jednostka organizacyjna działająca w takim układzie jest podstawowym ogniwem przedsiębiorstwa w sensie ekonomicznym. W tej sytuacji kierownictwo jednostki koncentruje swą uwagę na efektywnym prowadzeniu interesów, samo ujawnia złe zarządzanie i samo je eliminuje przyczynia się tym samym do „budowania zdolności zarobkowania” w firmie.

Rola kierownictwa naczelnego polega na koordynacji działań poszczególnych centrów zysku, maksymalizując zyski tak, aby ich maksymalizacja w jednym centrum zysku nie była przyczyną obniżenia zysku całego przedsiębiorstwa. Kierownictwo firmy jest więc w dużym stopniu uwolnione od konieczności bieżącego kierowania działalnością podległych mu jednostek i może się skupić na zarządzaniu przez wyjątki i na najważniejszym swym zadaniu, jakim jest zapewnienie stałego rozwoju firmy.

Wewnętrzne kontrakty kierownicze tworzą nowe formy organizacyjno-prawne zatrudnienia kierowników średnich i najniższych szczebli zarządzania. Sytuacja taka wywiera istotny wpływ na skuteczność i sprawność zarządzania oraz na rozwój i efektywność organizacji<sup>3</sup>. Wśród przyczyn stosowania wewnętrznych umów o zarządzanie wymienia się:

<sup>3</sup> Przytoczone stwierdzenia i opinie w dużej mierze wynikają z własnych badań empirycznych autora i opracowanych ekspertyz na rzecz krakowskich przedsiębiorstw badawczych (zob. szerzej na ten temat L. Koziół 2002, s. 209-222).

a) wyłączenie wynagrodzenia kierownika z regulacji zakładowych oraz kontroli związków zawodowych, co prowadzi do indywidualizowania i uelastyczniania ich warunków zatrudnienia i wynagradzania;

b) podwyższenie wynagrodzenia kierownika kontraktowego ponad poziom wynagrodzenia kierowników zatrudnionych na podstawie zwykłej umowy o pracę;

c) możliwość uzyskania większego prestiżu, bycia postrzeganym jako wysokiej klasy profesjonalista;

d) większe niż dotąd wykorzystanie możliwości, aspiracji i szeroko pojmowanych kwalifikacji kadry kierowniczej;

e) zwiększenie odpowiedzialności dotyczące wielu aspektów działalności gospodarczej, m. in. za zarządzanie podległym personelem, za gospodarowanie powierzonym majątkiem firmy, osiąganie wyznaczonych wskaźników efektywności;

f) zwiększenie efektywności działania kierownika, ponieważ wewnętrzne kontrakty kierownicze pozwalają na pójście w kierunku systemów motywowania kadry kierowniczej, które zawierają umowę o wyniki ekonomiczne mierzone w pieniądzu, prowadząc tym samym do zwiększenia przedsiębiorczości, działań efektywnościowych zarówno kierowników jak i podległych im pracowników;

g) zwiększenie zależności kierownika kontraktowego od zwierzchnika, który może pod groźbą nieodnowienia umowy kontraktowej zawartej na czas określony, wywierać naciski na podwładnego do określonego zachowania się;

h) znaczące zwiększenie motywacji kadry kierowniczej i specjalistów do kształcenia i zdobywania wiedzy z dziedzin pokrewnych, a nawet innych dyscyplin naukowych, zwłaszcza ekonomii, zarządzania czy prawa.

Warto również dodać, że kontrakty kierownicze w sposób znaczący przyczyniają się do przełamania bariery zarządzania zwłaszcza w firmach o scentralizowanej i spetryfikowanej strukturze zarządzania, przez ustanowienie tzw. autonomicznych jednostek organizacyjnych (business units) i w ślad za tym:

- wydatne zwiększenie decentralizacji zarządzania przy zachowaniu integralności organizacyjnej firmy i wynikającego stąd efektu synergicznego;

- wyraźne oddzielenie zarządzania strategicznego od operacyjnego oraz znaczące odciążenie najwyższego szczebla zarządzania od spraw operacyjnych, bieżących;

- zwiększenie elastyczności i adaptacyjności rozwiązania strukturalnego oraz uproszczenie mechanizmów koordynacji i inne.

Można również wskazać wady tego rozwiązania organizacyjnego, które sprowadzają się głównie do niepotrzebnego konkurowania centrów między sobą o pozyskanie klienta oraz podejmowania działań, które z jednej strony mogą zwiększać efektywność jednostki, jak również pogorszyć wyniki ekonomiczne całego przedsiębiorstwa ze strony drugiej. W takich przypadkach nieodzowna jest ingerencja zarządu w sprawę jednostki organizacyjnej, ma ona jednak

charakter wyjątkowy, sporadyczny (zarządzanie przez wyjątki). Dla przykładu można podać sytuację, w której jednostka organizacyjna (np. „Zespół budów”) korzysta z tańszych usług transportowych firm zewnętrznych, zamiast przynależącej do własnego przedsiębiorstwa „Bazy sprzętu i transportu”. Straty Bazy sprzętu i transportu mogą przewyższyć korzyści wynikające z outsourcingu tych usług, zmniejszając tym samym zyski przedsiębiorstwa.

### 3. Istota kontraktów kierowniczych

Kontrakt kierowniczy jest zazwyczaj umową o pracę. Podstawową cechą wyróżniającą stosunek pracy od innych stosunków zobowiązaniowych jest podporządkowanie organizacyjne pracownika, rozumiane jako obowiązek osobistego wykonywania pracy, w ściśle oznaczonym miejscu i czasie, według zaleceń pracodawcy. Niemniej jednak zawarcie umowy o zarządzanie fragmentem przedsiębiorstwa (kontraktu kierowniczego) powoduje przeniesienie przez zarządcę przedsiębiorstwa na osobę kierownika uprawnień do podejmowania czynności faktycznych, a nawet niektórych czynności prawnych dotyczących zarządzania jednostką organizacyjną, co oznacza swobodę w kierowaniu nią, swobodę w wyborze sposobu i stylu zarządzania, możliwości wykorzystania kontaktów handlowych, doświadczenia zawodowego, umiejętności organizacyjnych, własnego wizerunku. Nieco lapidarnie kwestię tę ujmując kadra kierownicza aktywnie uczestniczy w kreowaniu modelu biznesu firmy i jego praktycznej realizacji [L. Kozioł 2010/2].

Istotą kontraktu kierowniczego, traktowanego jako stosunek umowny usługi jest to, że jedna strona – usługobiorca (kierownik), jako organizacyjnie swobodny podmiot zobowiązuje się do odpłatnego (za wynagrodzeniem) prowadzenia fragmentu przedsiębiorstwa drugiej stronie, tj. zarządcy – usługodawcy, zarządzania częścią przedsiębiorstwa w imieniu zarządcy, na rzecz i w interesie zarządcy oraz na jego rachunek i ryzyko. Usługa zarządzania przedsiębiorstwem, pojmowana w kontekście teorii organizacji i zarządzania, polega na realizacji procesu planowania, organizowania, kierowania i kontroli jego działalności, wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa dla osiągnięcia ustalonych celów. W kontrakcie tym osoba fizyczna zobowiązuje się do dołożenia należytej staranności dla osiągnięcia określonych celów gospodarczych. Nie jest to jednak umowa rezultatu (o dzieło), gdyż podczas oceny realizacji umowy decydujące znaczenie ma miernik staranności, a nie wynik działalności zarządcy. Krótko mówiąc zawiera ona przede wszystkim elementy umowy zlecenia, a w wielu przypadkach również umowy o dzieło. Ponieważ zobowiązania starannego działania i rezultatu często występują w nim obok siebie, można zatem uznać, że kontrakt kierowniczy jest w pewnym sensie umową mieszaną.

Ze względu na wielorakie społeczne i ekonomiczno-organizacyjne uwarunkowania proponuje się, żeby kierownicy kontraktowi mieli regulację swojego wynagrodzenia w zakładowym układzie zbiorowym pracy. W szczególności dotyczy to wynagrodzenia zasadniczego tych pracowników. Pozostałe składniki wynagrodzenia kierownika mogą

być kształtowane swobodnie, według wyboru stron. Mogą to być wypłacane często lub też okazjonalnie premie, prowizje, tantiemy, a nawet przyznawane udziały i akcje. W zakończeniu omawiania tej kwestii należy dodać, że poszukiwanie odpowiednich form zatrudnienia kierowników nie ogranicza się tylko do formy zatrudnienia pracowniczego, realizowanego w ramach stosunku pracy. Efektywność gospodarowania i interesy zatrudniającego oraz osób zatrudnionych mogą przemawiać za innymi formami zatrudnienia, wśród których znaczącą rolę odgrywają umowy prawa cywilnego, zwłaszcza oparte na umowie zlecenia<sup>4</sup>.

Zdaniem praktyków i badaczy zajmujących się tym zagadnieniem kolejność wprowadzania wewnętrznych kontraktów kierowniczych powinna rozpocząć się od ogniw, które mają największe znaczenie dla poprawy wyników działalności przedsiębiorstwa, np. w przedsiębiorstwie wielozakładowym kandydatami do wewnętrznych umów są kierownicy (dyrektorzy) zakładów, dyrektorzy pionów, jeżeli nie są członkami zarządu. W dalszej kolejności można podjąć próbę podpisania kontraktów z kierownikami pomocniczych komórek gospodarczych i spełniających funkcje istotnie wpływające na osiągnięcie celów przez przedsiębiorstwo. Stanowiskami istotnymi w powyższym rozumieniu są te, umieszczone są w cyklu gospodarczym przedsiębiorstwa, np.: zaopatrzenie, sprzedaż, marketing, finanse, windykacja należności. Badacze ci często podkreślają, że objęcie umowami wewnętrznymi średniej kadry zarządzającej nie kończy procesu zawierania umów. W zależności od liczby szczebli zarządzania można stopniowo obejmować nim niższe szczeble zarządzania. W ten sposób powstanie łańcuch umów o hierarchicznym układzie – tzw. kaskadowy system kontraktów kierowniczych. Kadra kierownicza niższego szczebla zarządzania, na mocy kontraktu kierowniczego będzie odpowiadać za wyniki kierowanego ogniw przedsiębiorstwa przed kadra zarządzającą tym przedsiębiorstwem. Z kolei na podstawie kontraktu menedżerskiego kierownictwo najwyższego szczebla zarządzania jest odpowiedzialne za realizowanie celów akcjonariuszy. W ten sposób nastąpi uzyskanie współzależności celów kadry kierowniczej wszystkich szczebli zarządzania z celami akcjonariuszy i innych interesariuszy [L. Koziół 2002, s. 210 i 211].

#### 4. Zakończenie

Zasadniczą przesłanką ukształtowania kontraktów kierowniczych, jako mechanizmu zarządzania i controllingu, należy doszukiwać się w rozwoju przedsiębiorstwa oraz chęci zysku akcjonariuszy i korzyści interesariuszy. Wśród różnych form zarządzania przedsiębiorstwem, wynikających z jego rozwoju i zarazem stanowiących podstawę kontraktów są: autonomizacja zarządzania, decentralizacja oraz profesjonalizacja zarządzania. To właśnie te rozwiązania organizacyjne wykreowały kadra kierownicza różnych szczebli, która zarządzając przedsiębiorstwem mobi-

lizuje i twórczo konfiguruje jego zasoby ponosząc przy tym znaczące wydatki i nakłady. To współdziałanie obu najważniejszych interesariuszy oraz twórcze połączenie ich kapitałów: finansowego i intelektualnego przynosi dochód przedsiębiorstwu. Obowiązki obu stron zawarte w kontrakcie, jak również inne postanowienia umowy oparte są na zaufaniu, a ewentualna rozbieżność interesów stanowi podmiot negocjacji kontraktu. Jak się wydaje odpowiednio skonstruowany kontrakt kierowniczy znacząco niweluje problemy zarządzania i rozwiązuje, przynajmniej w dużej mierze kwestie nadzoru i kontroli. Zawarta w nim internalizacja celów organizacyjnych i celów menedżera oraz system bodźców powinny skutecznie zniechęcać go do zachowań oportunistycznych.

Nasuwa się jeszcze jedna refleksja ogólniejszej natury, którą warto dodać, otóż wysoka kultura kontraktu może również przyczynić się do zmniejszenia kosztów controllingu m. in. przez ograniczenie instytucji nadzorczych, czy licznych narzędzi kontroli, które jak pokazuje praktyka, nie odznaczają się wystarczającym poziomem skuteczności i efektywności.

#### BIBLIOGRAFIA

1. Chew D. W., Gillan S. L., *Global Corporate Governance*, Columbia University Press, New York 2009.
2. Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
3. Koziół L., *Entrepreneur's business models* [w:] *Research Papers Collection* pod red. L. Koziola, Wydawnictwo Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, Tarnów 2010, nr 2(16)/2010.
4. Koziół L., *Motywacja w pracy. Determinanty ekonomiczno-organizacyjne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Kraków 2002.
5. Vollmuth H. J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowania systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza PLACET, Warszawa 2000.

<sup>4</sup> Zastąpienie umowy o pracę zawartej z kierownikiem cywilną umową o zarządzanie jest możliwe, gdyż praca (czynność) sama w sobie nie stanowi kryterium decydującego o tym, jaka forma prawna ma być do niej stosowana.

## ANALITYCZNA FUNKCJA PRODUKCJI JAKO NARZĘDZIE CONTROLLINGU

*Streszczenie.* W niniejszym artykule przedstawione zostały najważniejsze aspekty analitycznej funkcji produkcji w controllingu przedsiębiorstwa oraz jej wpływ na kształtowanie systemu premiowania menedżerów.

*Słowa kluczowe:* analityczna funkcja produkcji, controlling, wynagrodzenie premiowe.

dr Wojciech Koziol

## ANALYTIC FUNCTION AS AN IMPLEMENT OF THE PRODUCTION CONTROLLING

*Summary.* This article presents main aspects of analytic function in the production controlling of the company and its influence on the managers' bonus system.

*Keywords:* analytic function, controlling, bonus system.

### 1. Wstęp

W praktyce zarządzania jednostkami gospodarczymi istnieje potrzeba ciągłego poszukiwania nowych metod i technik, które zwiększają szanse przedsiębiorstw na przetrwanie i rozwój. Jednym z przedmiotów nauk o zarządzaniu istotnie podejmującym te kwestie jest controlling. W świetle prostej definicji ale dobrze oddającej istotę rzeczy controlling to zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji wspierający adaptację i koordynację systemu zarządzania. W świetle przytoczonej definicji, prawidłowe narzędzie controllingu powinno w należyty sposób wypełniać funkcje planowania, kontroli i kierowania.

W artykule przedstawiono funkcję produkcji o charakterze analitycznym i addytywnym, co czyni ją odmienną od najpopularniejszych funkcji produkcji znanych w literaturze ekonomicznej. Przyjęta postać funkcji produkcji pozostaje w zgodzie z rachunkiem kosztów stosowanym w praktyce przedsiębiorstw. Analityczna funkcja produkcji pozwala na ocenę poziomu zarządzania, a także posiada element systemu motywacyjnego, jakim jest możliwość określenia wynagrodzenia premiowego którego wysokość uzależniona jest od efektu produkcyjnego.

### 2. Specyfika analitycznej funkcji produkcji

Problematyka modelowania produkcji sięga połowy XIX wieku i opiera się na przekonaniu wygłoszonym już przez A. Smitha, że produkcja jest funkcją zasobów pracy, kapitału i ziemi. J. von Thunen jako pierwszy ekonomista podjął próbę matematycznego ujęcia powstawania produkcji. Jest autorem stwierdzenia, że modelując proces produkcji należy dołożyć starań, aby nakłady pracy, kapitału i ziemi były definiowane w jednorodnych jednostkach [S.K.

Mishra, 2007]. Stwierdzeniem tym wyprzedził swych następców o kilka epok. Analizując późniejsze osiągnięcia z zakresu modelowania produkcji można stwierdzić, że ten warunek przez dziesiątki lat nie znalazł kontynuatorów.

W pracach na temat funkcji produkcji za wydarzenie przełomowe uznawane jest sformułowanie modelu produkcji przez dwóch uczonych P. Douglasa i Ch. Cobba w 1928 roku. Pierwotnie była to funkcja dwóch zmiennych, kapitału (K) i pracy (L) w postaci:

$$P = a \cdot K^{\alpha} \cdot L^{\beta} \quad K, L \geq 0$$

W powyższej formule (a) to parametr skalującym, ( $\alpha$ ) i ( $\beta$ ) to parametry elastyczności produkcji. Funkcja Cobba – Douglasa dzięki możliwości modyfikacji, stała się podstawą licznych późniejszych modeli ekonometrycznych.

Wraz z upowszechnieniem w ekonomii funkcji produkcji, zwłaszcza modeli opartych na koncepcji Cobba – Douglasa, pojawiło się wiele kontrowersji. W szczególności dotyczyły one efektywności wykorzystania zasobów – argumentów funkcji produkcji - w procesie wytwórczym. Z problemem tym wiąże się również kwestia technologii produkcji jako czynnika o kluczowym znaczeniu dla efektu produkcyjnego. Najczęściej problem ten rozwiązywano zakładając, że zasoby są wykorzystywane najefektywniej jak to tylko możliwe przy maksymalnym wykorzystaniu dostępnej technologii. Oderwanie tych modeli od faktycznego sposobu powstawania produkcji dodatkowo pogłębiał brak zastosowania w ich konstrukcji jednostek pieniężnych, nieodzownych dla procesu pomiaru produkcji.

Wskazane mankamenty dominujących modeli produkcji powodują, że ich przydatność w praktyce jest dalece ograniczona. W tej pracy zaprezentowano



koncepcję funkcji produkcji, która różni się od znanych modeli ekonometrycznych. Jest to funkcja siedmiu zmiennych, których kompozycja lepiej wyraża złożoność produktu w stosunku do sumy czynników wytwórczych. Taka konstrukcja pozwala na wzbogacenie obrazu działalności jednostki oraz na głębsze zrozumienie współzależności czynników występujących w procesach ekonomicznych. Koncepcja analitycznej funkcji produkcji oparta jest na założeniu, że rachunkowość finansowa, rachunek kosztów oraz okresowa sprawozdawczość wybranych wielkości ekonomicznych charakteryzujących działalność i sytuację jednostki pozwala na głęboki wgląd w procesy ekonomiczne w przedsiębiorstwie i na ich ocenę. Wielkości stanowiące przedmiot pomiaru w systemie rachunkowości są naturalnymi argumentami funkcji produkcji przekształcającej czynniki wytwórcze w produkty.

Zastosowanie dorobku współczesnej nauki rachunkowości pozwala na wyeliminowanie zastrzeżeń wysuwanych w stosunku do dominujących w literaturze ekonomicznej modeli produkcji. Mierzalność nakładów produkcyjnych, takich jak koszty pracy czy zużycie materiałów, pozwala na sumowanie ich wartości w produkcji zgodnie z zasadami rachunku kosztów i zdrowym rozsądkiem. Ponadto opracowanie modelu kapitału oraz koncepcji kapitału ludzkiego pozwala na analizę i pomiar zgodnie z zasadami rachunkowości kapitału ludzkiego, jako zasobu oddanego do dyspozycji organizacji [Teoria..., 2010]. W świetle tych uwag, to suma składników tworzących produkt w rezultacie twórczego zużycia nakładów powinna stanowić punkt wyjścia modelowania procesu produkcji [M. Dobija, W. Koziół, 2006]. Postulat ten można przedstawić równaniem:

$$P = K \cdot (1 + r) \quad r = \frac{wf}{K} = \frac{ROA}{w}$$

gdzie: P - wartość produkcji w rynkowych cenach realizacji, K - koszty produkcji, r - wskaźnik zyskowności kosztów, wf - zysk, w - wskaźnik rotacji aktywów względem kosztów całkowitych, ROA - stopa zwrotu z aktywów (rentowność aktywów).

Stosując naturalne podejście oparte na rachunku kosztów ostatecznie dochodzi się do funkcji produkcji z siedmioma wyspecyfikowanymi argumentami. Postać analitycznej funkcji produkcji umożliwia podział kosztów na wynagrodzenia rozumiane jako koszty pracy (W) oraz koszty inne niż wynagrodzenia (Km), które przy wycenie produkcji podlegają zmniejszeniu o wartość kosztów wynikających z istnienia ryzyka (Kr). Takie rozróżnienie nakładów pozwala na wyprowadzenie wskaźnika rocznego zużycia aktywów (z), wskaźnika stratności aktywów w procesach wytwórczych (s) oraz poziomu opłacenia kapitału ludzkiego (u). Uwzględniając taką klasyfikację nakładów równanie funkcji produkcji można przedstawić następująco:

$$P = (W + Km - Kr) \cdot (1 + r) \quad \frac{Km}{A} = z \quad \frac{Kr}{A} = s$$

$$Km = z \cdot A \quad Kr = s \cdot A \quad W = u \cdot H$$

gdzie: W - wynagrodzenia (koszty pracy), A - wartość aktywów, H - kapitał ludzki zatrudnionych.

Analityczna funkcja produkcji ma postać zgodną z rzeczywistym procesem powstawania produktu.

Przedstawia bowiem sposób, w jaki komponują się czynniki wytwórcze w procesie produkcji. Natomiast rynkowa wartość produktu to historyczny koszt jego wytworzenia, skorygowany o wskaźnik zyskowności kosztów (r). W rezultacie układ argumentów określa wszystkie istotne zmienne, a podstawowa analityczna postać funkcji nie wymaga estymacji parametrów, jak ma to miejsce w przypadku wielu popularnych modeli. Zgodnie z tym modelem, rynkową wartość produkcji można przedstawić jako funkcję sumy nakładów poniesionych na jej wytworzenie. Odpowiednie przekształcenie powyższej formuły oraz włączenie do analizy kategorii kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa (I), prowadzi do rozwiniętej postaci funkcji [Teoria, 2010]:

$$P = (W + z \cdot A - s \cdot A) \cdot (1 + r) \cdot (1 + I)$$

Dokonując przekształceń wzoru zmierzających do przedstawienia efektu produkcyjnego (P) jako funkcji kosztów pracy (wyciągnięcia kosztów pracy przed nawias) uzyskuje się następującą postać funkcji produkcji:

$$P = W \cdot \left[1 + \frac{A}{W} \cdot (z - s)\right] \cdot (1 + r) \cdot (1 + I)$$

Wykorzystanie koncepcji kapitału ludzkiego w modelu analitycznej funkcji produkcji pozwala na wyrażenie kwoty kosztów pracy ( $W = u \cdot H$ ) jako pochodnej wartości kapitału ludzkiego, w rezultacie otrzymujemy:

$$P = W \cdot \left[1 + \frac{A}{H} \cdot \frac{z-s}{u}\right] \cdot (1 + r) \cdot (1 + I)$$

Przedstawiona koncepcja funkcji produkcji odzwierciedla założenia ogólnego modelu wzrostu kapitału autorstwa M. Dobii. Jest ona uogólnieniem rachunku kosztów i uwzględnia kategorię naturalnej stratności (s), towarzyszącej każdej działalności gospodarczej. Powoduje to, że model ten odzwierciedla rzeczywisty przebieg procesu produkcji i stanowi użyteczne narzędzie zarządzania.

Funkcja produkcji, której argumenty podlegają kwantyfikacji może stanowić podstawę wiarygodnej analizy ekonomicznej, nie tylko w odniesieniu do przedsiębiorstwa ale również na poziomie makroekonomicznym. Funkcja produkcji wyrażona analitycznie pozwala bowiem na analizę ekonomiczną przy zastosowaniu rachunku różniczkowego lub może być źródłem wielu nieliniowych modeli opisujących zachowanie się wybranej wielkości, takich jak przedstawiona w dalszej części pracy zmienna zarządzania, produktywność pracy czy poziom opłacenia pracy.

### 3. Zastosowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Celem funkcji produkcji jest przedstawienie relacji między nakładami a efektami przy założonej technologii. W przypadku zastosowań mikroekonomicznych czyli na poziomie przedsiębiorstwa technologię w dużej mierze należy utożsamiać z poziomem zarządzania. To właśnie od sprawności zarządzania przedsiębiorstwem zależy jaki model wytwarzania wybrano oraz jaka jest efektywność wdrożonych rozwiązań. W ogólnym rozumieniu, poziom zarządzania łączy nakłady z efektami, a właściwie sformułowana funkcja produkcji obrazuje te zależności. Innymi słowy odpowiednie przekształcenie podstawowej postaci funkcji produkcji pozwala na obliczenie

poziomu zarządzania na podstawie danych ekonomicznych na temat nakładów (kosztów) oraz efektów (przychodów ze sprzedaży). W dalszej części przedstawiono dwa wskaźniki opisujące poziom zarządzania: zmienną produktywności pracy (oznaczoną jako Q) oraz zmienną zarządzania (Z). Pierwszy ze wskaźników oblicza się dzięki następującemu przekształceniu analitycznej funkcji produkcji do postaci:

$$P = W e^{r \cdot I} \left[ 1 + \frac{A}{H} \cdot \left( \frac{z-s}{u} \right) \right] = W \cdot Q$$

Produktywność pracy (Q) to wielkość niemiarowana, którą można interpretować jako mnożnik kosztów pracy generujący wielkość produkcji, a jednocześnie jako wartość produkcji przypadającej na złotówkę kosztów pracy. Otrzymujemy zatem związek funkcyjny wyrażający nieliniowe zależności między układem zmiennych a produkcją wyrażaną w cenach rynkowych. W świetle tak przedstawionego modelu produkcji, produktywność pracy (Q) jest funkcją wielu zmiennych i może być przedstawiona jako funkcja siedmiu zmiennych:

$$Q = \frac{P}{W} = e^{r \cdot I} \cdot \left[ 1 + \frac{A}{H} \cdot \frac{z-s}{u} \right]$$

W aspekcie mikroekonomicznym, produktywność pracy stanowi instrument pomiaru stopnia wykorzystania zasobów ludzkich przedsiębiorstwa. Wskaźnik ten określa, jaka wartość sprzedaży przypada na 1 złoty wydany na pokrycie kosztów pracy. Oznacza to, że relacja ta powinna rosnać w czasie, jeśli poprawia się efektywność. Jej spadek w czasie będzie wskazywał na potrzebę restrukturyzacji zatrudnienia.

Układ zmiennych występujący w analitycznej funkcji produkcji pozwala na wyprowadzenie bardziej zwięzłego modelu produkcji zawierającego syntetyczną zmienną zarządzania (Z). Zmienna ta integruje w sobie oddziaływanie pięciu zmiennych: z, r, I, s, u wykorzystanych w funkcji produkcji. W efekcie model produkcji uwzględniający zmienną zarządzania (Z) można przedstawić następująco:

$$P = W \cdot \exp \frac{A \cdot Z}{H}$$

Jak wynika z modelu kapitału ludzkiego opisanego wyczerpująco w pracach [Tieoria..., 2010 i Tieoria..., 2008] rozmiar płac zasadniczych określony jest przez iloczyn wartości kapitału ludzkiego i 8-procentowej stałej ekonomicznej (p). Uwzględnienie zależności ( $L = H \cdot p$ ) pozwala na rozwinięcie modelu określonego powyższym równaniem do postaci:

$$P = W \cdot \exp \frac{A \cdot Z \cdot p}{L}$$

Model ten pozwala rozwiązywać problem wynagradzania adekwatnego dla wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa, czyli wyznaczać stopień opłacenia pracy. Wartość płacy zasadniczej (L) wynika z wartości kapitału ludzkiego zatrudnionych oraz 8-procentowej stałej ekonomicznej. Zasady ustalania wynagrodzenia całkowitego (W) oraz wynagrodzenia premiowego (F) omówiono w dalszej części artykułu. Wynagrodzenie całkowite jest sumą rocznej płacy zasadniczej oraz sumy wynagrodzeń premiowych:  $W =$

$L + F$ . Relację między wynagrodzeniem całkowitym a płacą zasadniczą określa wskaźnik procentowy premii (m):

$$\frac{F}{L} = m \quad \frac{W}{L} = 1 + m$$

Przy tych oznaczeniach model produkcji przedstawia się:

$$P = L(1 + m) \cdot e^{\frac{A \cdot Z \cdot p}{L}}$$

Obliczenie wartości zmiennej zarządzania wymaga przekształcenia ostatniego wzoru w wyniku czego uzyskujemy formułę obliczeniową zmiennej (Z):

$$Z = \frac{L}{A \cdot p} \cdot \ln \frac{P}{W} = \frac{L}{A \cdot p} \cdot \ln Q$$

Zmienna (Z) jest powiązana funkcyjnie z wskaźnikiem produktywności pracy, zatem zwiększając poziom zarządzania jednocześnie zwiększa się produktywność pracy. Zmienna zarządzania jest szczególnie rodzaju wskaźnikiem ponieważ integruje oddziaływanie pięciu zmiennych (z, s, I, u, r). Wartość zmiennej (Z) zależy zatem od branży, w jakiej działa dane przedsiębiorstwo oraz jego indywidualnych uwarunkowań funkcjonowania. Swoisty charakter zmiennej zarządzania sprawia, że praktycznym obszarem wykorzystania jest jej regularny monitoring czyli porównywanie z okresu na okres. Pożądanym stanem jest utrzymanie jej wartości na poziomie nie pogorszonej lub jego poprawa. Przyjęcie danego poziomu zarządzania sprawia, że analityczna funkcja produkcji może stanowić podstawę sporządzania planów finansowo – rzeczowych w przedsiębiorstwie.

Obliczenie poziomu opłacenia pracy wymaga zastosowania metody kolejnych przybliżeń stosowaną do równań typu  $x = \varphi(x)$ , przy czym funkcja  $\varphi$  musi spełniać wymagania odwzorowania zwięzającego. W tym celu rozwija się funkcję produkcji do postaci:

$$P = u \cdot H \left( 1 + \frac{A}{H} \cdot \frac{z-s}{u} \right) e^{r \cdot I}$$

a następnie przekształca się do formuły spełniającej założenia metody kolejnych przybliżeń wyznaczając poziom opłacenia pracy (u):

$$u = \varphi(u) = \frac{P e^{-r \cdot I}}{\frac{L}{p} + \frac{A(z-s)}{u}}$$

Jeśli uzyskana wartość wskaźnika opłacenia kapitału ludzkiego (u) jest mniejsza lub równa stałej ekonomicznej (p), wtedy pracownikom nie należy się dodatkowe wynagrodzenie, czyli w opisanym przypadku pracownicy uprawnieni są jedynie do otrzymania wynagrodzenia zasadniczego. Jeśli natomiast wartość zmiennej opłacenia pracy (u) przekracza wartość 8-procentowej stałej ekonomicznej wówczas dane ekonomiczne wskazują, że pracownicy wypracowali wynagrodzenie premiowe. Wartość wskaźnika wynagrodzenia premiowego to różnica:  $u = p + m$ , czyli  $m = u - p$ . Zatem wysokość funduszu premiowego (F) będzie równa:

$$F = (u - p) \cdot H = (u - p) \cdot \frac{L}{p}$$

$$F = \frac{u - p}{p} L$$

Prowadzone rozważania teoretyczne zastosowano w praktyce w odniesieniu do danych finansowych osiągniętych przez ukraińskie przedsiębiorstwo Żytomierski Mechaniczno - Remontowy Zakład za lata 2009 – 2010. Wyniki obliczeń w kontekście danych ekonomicznych zawiera tabela 1.

obliczenie wynagrodzenia całkowitego (W) należnego pracownikom w zależności od stopnia realizacji założonego celu:

$$W = \frac{P}{\frac{AZP}{s \cdot L}}$$

Tabela 1

**Wyniki obliczeń poziomu zarządzania i stopnia opłacenia pracy za lata 2009 - 2010 oraz prognoza na kolejny rok [kwoty w tys. UAH].**

| Dane finansowe:                               | 2009   | 2010   | Prognoza pesymistyczna | Prognoza realistyczna | Prognoza optymistyczna |
|---|--------|--------|------------------------|-----------------------|------------------------|
| 1. Sprzedaż (P)                               | 98 113 | 64 125 | 70 000                 | 75 000                | 80 000                 |
| 2. Wartość aktywów (A)                        | 62 646 | 56 904 | 58 000                 | 58 000                | 58 000                 |
| 3. Koszty operacyjne                          | 88 966 | 55 037 |                        |                       |                        |
| 4. Wynagrodzenia i świadczenia społeczne (L)  | 11 011 | 11 941 | 12 000                 | 12 000                | 12 000                 |
| 5. Stratność (s)                              | 0,02   | 0,02   | 0,02                   | 0,02                  | 0,02                   |
| 6. Parametr opłacenia pracy (u)               | 8,6%   | 8,3%   | 8,2%                   | 8,8%                  | 9,4%                   |
| 7. Fundusz premii (procent płacy zasadniczej) | 7,4%   | 3,9%   | 2%                     | 10%                   | 17%                    |
| 8. Fundusz premii (kwotowo)                   | 815    | 456    | 240                    | 1 200                 | 2 040                  |
| 9. Zmienna zarządzania (Z)                    | 4,65   | 4,31   | <b>4,5</b>             | <b>4,5</b>            | <b>4,5</b>             |
| 10. Produktywność pracy (Q)                   | 8,91   | 5,37   | 5,7                    | 5,7                   | 5,7                    |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdań finansowych.

Żytomierski Mechaniczno – Remontowy Zakład jest średniej wielkości przedsiębiorstwem państwowym zajmującym się remontem sprzętu ciężkiego. Zatrudnia około 700 osób. Z danych finansowych wynika, że sytuacja ekonomiczna przedsiębiorstwa w 2010 roku uległa pogorszeniu w porównaniu z rokiem poprzednim. Pomimo utrzymania zasobów na podobnym poziomie wartość przychodów ze sprzedaży spadła o około 30%. O stałej wartości zasobów świadczy fakt, że wartość aktywów oraz kwota wynagrodzeń nie uległy istotnej zmianie. Stała wartość płac sugeruje, że wartość kapitału ludzkiego zaangażowanego w przedsiębiorstwie jest stała. Zmniejszenie produkcji przyczyniło się do obniżenia kosztów produkcyjnych, równocześnie nastąpiło pogorszenie wykorzystania posiadanych zasobów, zarówno ludzkich jak i rzeczowych (aktywa). W efekcie odnotowano obniżenie poziomu zarządzania (Z) z 4,65 w 2009 roku do 4,31 rok później. Podobnie na spadek produkcji zareagował wskaźnik produktywności pracy (Q), którego poziom spadł z 8,91 do 5,37.

Na podstawie danych z lat ubiegłych można sporządzić prognozę na kolejny rok przyjmując dany poziom zarządzania mierzony bądź zmienną zarządzania (Z) lub produktywności pracy (Q). W tabeli 1 przedstawiono trzy prognozy na 2011 rok zakładające stopniową poprawę poziomu zarządzania z stawki 4,31 w 2010 do 4,5. Warto zauważyć, że przy założonym poziomie zarządzania następuje również wzrost poziomu produktywności pracy (Q) z 5,37 do 5,7. Prognozy podzielono ze względu na rozmiar planowanego przychodu ze sprzedaży. Celem firmy jest uzyskanie sprzedaży na poziomie 75 mln UAH. Natomiast przygotowano również wariant zakładający uzyskanie przychodu wyższego i niższego o 5 mln UAH. Wykorzystanie poniższej formuły pozwala na

Taka możliwość daje kierownictwu dodatkowe narzędzie wspierające w osiągnięciu założonego celu ekonomicznego. Pozwala bowiem na stworzenie systemu motywacji płacowej, uwzględniający bezpośrednią i jasną zależność między poziomem realizacji celu a premią. Przyjęto, że realizacja celu (75 mln UAH) spowoduje konieczność wypłaty premii w kwocie 1,2 mln UAH czyli około 10% kwoty płacy zasadniczej. Niepełna realizacja celu (70 mln UAH) praktycznie pozbawia pracowników premii (jedynie 2% płacy zasadniczej). Natomiast przekroczenie zakładanego planu finansowego o 5 mln UAH.

Na podstawie danych z lat 2009 – 2010 obliczono rzeczywisty i należny pracownikom poziom opłacenia pracy (u) wykorzystując metodę kolejnych przybliżeń. W 2009 roku poziom opłacenia pracy (u) wyniósł 8,6%, a tym samym wartość funduszu premiiowego stanowiła kwotę 815 tys UAH. W kolejnym roku poziom opłacenia pracy obniżył się do poziomu 8,3%, czemu towarzyszył spadek wysokości funduszu premiiowego niemal o połowę. Tak ustalona premia wynika z prawidłowo sformułowanej funkcji produkcji, dzięki czemu jej wypłata nie zagraża równowadze ekonomicznej przedsiębiorstwa.

#### 4. Podsumowanie

Przedstawiona w artykule analityczna funkcja produkcji może stanowić podstawowe narzędzie controllingowe w przedsiębiorstwie. Pozwala bowiem na spełnienie trzech funkcji: planowania, kierowania i kontroli. Umożliwia określenie finansowego stanu docelowego (celu) oraz pozwala jednocześnie na bieżący monitoring postępów w jego realizacji. Pozwala również na kwantytatywne określenie aktualnego stanu, porównanie z postulowanym i tym samym ustalenie zakresu odchylenia i konieczność wdrożenia działań zaradczych.

Możliwość wiarygodnej oceny poziomu zarządzania stanowi również ważne zastosowanie analitycznej

funkcji produkcji. Zastosowaniu temu można przypisać funkcję informacyjną ale też motywacyjną. Druga z wymienionych funkcji może a raczej powinna mieć zastosowanie w przypadku połączeniu uzyskanych rezultatów z rozmiarem wynagrodzenia kadry menedżerskiej.

Innym przejawem funkcji motywacyjnej jest możliwość obliczenia wynagrodzenia całkowitego pracowników określonego przez zmienną opłacenia pracy. W efekcie analityczna funkcja produkcji może stanowić podstawę systemu premiowania. Efektywność takiego systemu jest wzmocniona dzięki ścisłej i jasnej relacji między wysokością premii a wynikami finansowymi przedsiębiorstwa. Ostatecznie, prezentowana metodologia systemu premiowania pozwala na podanie wysokości funduszu premiowego, który podlega podziałowi pomiędzy zatrudnionych zgodnie z ustalonym w firmie systemem premiowania.

#### BIBLIOGRAFIA

1. Теория измерения капитала и прибыли / [ред. М. Добия, Ф. Бутынец]. – Житомирский госу-

дарственный технический университет: Житомир, 2010.

2. Теорія бухгалтерського обліку / [ред. Л. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер та інші]. – Київський національний торговельно-економічний університет: Київ, 2008.

3. Kozioł W., Kozioł L., Zych W., Ocena efektywności gospodarowania z wykorzystaniem analitycznej funkcji produkcji, [Текст] / Менеджмент та підприємництво в Україні, ред. Е.Кузьмін. – Львівська Політехніка: Львів, 2007.

4. Добия М. Непараметрическая функция производства в оценке управления и в формировании денежных премий, [Текст] / Финанси, облік і аудит, Збірник наукових праць. - Київський національний економічний університет: Київ, 2006.

5. Mishra S. K., A Brief History of Production Functions, (October 9, 2007). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1020577>.

УДК 657.9:338:658.14

Mgr Anna Mikos

## KIERUNKI ZMIAN W TRADYCYJNYM RACHUNKU OCENY EFEKTYWNOŚCI INWESTYCJI

*Streszczenie.* Zdefiniowano pojęcia inwestycji oraz rachunku efektywności ekonomicznej. Analizie podaje się trendy zmian, jakie zachodzą w stosowanej metodologii, z uwagi na wzrost znaczenia inwestycji publicznych i społecznych oraz tzw. hybrydowych.

*Słowa kluczowe:* inwestycje, efektywność inwestycji, rachunek efektywności

Mgr Anna Mikos

## TRENDS IN THE TRADITIONAL CALCULATION OF INVESTMENT EFFICIENCY

*Summary.* The article gives the definition of the concept of investment and its efficiency. The author analyses trends, which are taking place in the applied methodology because of the increasing importance of public, social and so called hybrid investment.

*Keywords:* investment, investment efficiency, calculation of efficiency.

### 1. Uwagi wstępne

Ze względu na złożoność procesów, jakie zachodzą obecnie, turbulentny charakter otoczenia oraz dynamizm gospodarki, inwestycje postrzegane są, jako jeden z najważniejszych czynników rozwoju jednostki. Zajmują jedno z czołowych miejsc wśród sformułowanych celów przyjętej strategii działania. Przyczyną tego, może być, podążająca myślą A. Manikowskiego, przypisanie inwestycji do rangi skutecznego sposobu

na pomnażanie bogactwa (2001, s.15). W literaturze przedmiotu spotyka się różne definicje pojęcia inwestycji.<sup>1</sup> Można je mnożyć, a i tak każda będzie się różnić ze względu na specyficzne cele stawiane przez badaczy. Jedną z pierwszych sformułował J. Hirs-

<sup>1</sup> Przegląd definicji zawiera opracowanie Rogowski W. 2004. *Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna, s.12-13.

chleifer: „inwestycja jest w istocie bieżącym wyrzeczeniem dla przyszłych korzyści. Ale terażniejszość jest względnie dobrze znana, natomiast przyszłość to tajemnica. Przeto inwestycja jest wyrzeczeniem się pewnego, dla niepewnej korzyści” (Felis 2005, s.10). Stosując skrót myślowy, można powiedzieć, że pod pojęciem inwestycji będziemy rozumieć zaangażowanie się w wymiarze finansowym, w coś o obecnej wartości, z nadzieją, że zaowocuje to korzyściami w przyszłości, a wszystkimu będzie towarzyszyć ryzyko i niepewność w większym, bądź mniejszym stopniu nasilenia.

Bez względu na liczbę definicji, każde przedsięwzięcie inwestycyjne cechuje się pewnymi stałymi atrybutami:

- nakład środków pieniężnych, gdzie ich źródłem może być kapitał własny lub obcy, których zaangażowanie wiąże się z ponoszeniem określonych kosztów (tzw. koszt kapitału);
- korzyść, czyli oczekiwany, spodziewany rezultat z realizacji inwestycji. Efekt może mieć wymiar ekonomiczny, społeczny;
- czas, czyli okres zaangażowania kapitału oraz uzyskiwania z niego korzyści. Wyjście od wartości obecnej kapitału w kierunku wartości przyszłej;
- ryzyko – możliwość nieosiągnięcia zamierzonych rezultatów.

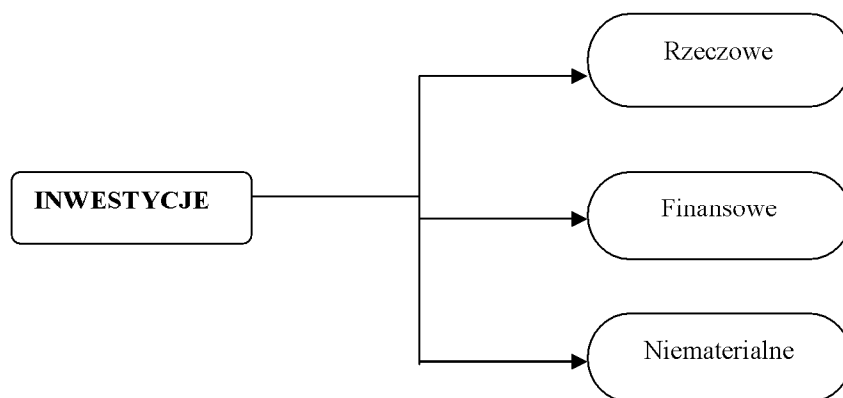
Przedstawione powyżej cechy charakteryzują każde przedsięwzięcie inwestycyjne, których podstawowy podział przedstawia rys. 1.

Inwestycje rzeczowe, to nakłady kapitałowe na zakup, wymianę, modernizację materialnych składników majątku trwałego. Inwestycje finansowe związane są z aktywnością na rynku finansowym. Podmiot posiadając wolne zasoby pieniężne, może szukać różnych form dodatkowego zarobku, nabywając różnorodne instrumenty finansowe (pod postacią akcji,

obligacji, instrumentów pochodnych). Ostatnia grupa inwestycji cechuje się zwiększonym strumieniem pieniężnym na obszar B+R, szkolenia kadry, doskonalenie narzędzi marketingu. Dziedzina niewątpliwie istotna, która ostatnimi czasy zyskuje na znaczeniu, m.in. ze względu na panującą modę na wdrażanie innowacyjnych rozwiązań, które nie wątpliwie są przyczyną spektakularnych sukcesów wielu przedsiębiorstw.

Rozwój współczesnych przedsiębiorstw przyczynił się do zmodyfikowania klasyfikacji inwestycji. Ramowy podział przedsięwzięć został uszczegółowiony o aspekt osiąganych korzyści, sposób realizacji i źródło finansowania (patrz: Tab.1).

Każdej decyzji, w tym także decyzji inwestycyjnej, towarzyszy ryzyko. Wynika to z faktu, że decyzje opierają się na prognozie, pewnych przewidywaniach, co do sytuacji w przyszłości i są one obarczone pewnym stopniem niepewności. Jedną z prostszych definicji przytacza A. Manikowski: „Ryzyko jest to niebezpieczeństwo niezrealizowania celu, założonego przy podejmowaniu określonej decyzji” (2001, s. 47). W działalności gospodarczej niezrealizowanie celu skutkuje stratami, bądź niższym niż zakładano wynikiem. W przypadku procesu inwestycyjnego wiąże się to z błędnym ulokowaniem kapitału.



**Rys. 1. Rodzaje inwestycji**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Różański J. (red.), 2006, s.14.

## Zmodyfikowany układ klasyfikacji przedsięwzięć inwestycyjnych przedsiębiorstw

| Kryterium podziału                | Rodzaj inwestycji  | Charakterystyka   |
|-----------------------------------|--|---|
| Osiągane efekty                   | Inwestycje komercyjne  | Z definicji są to inwestycje, które nie niosą za sobą żadnych skutków społecznych.  |
|                                   | Inwestycje społeczne   | Ich realizacja wywołuje określone skutki dla społeczeństwa. Najpopularniejsze dziedziny: ochrona środowiska, zatrudnienie, projekty edukacyjne, opieka społeczna, szeroko pojęta infrastruktura.  |
|                                   | Inwestycje hybrydowe komercyjne z aspektem społecznym społeczne z aspektem komercyjnym   | W inwestycjach tego rodzaju występują koszty i korzyści społeczne, przy jednoczesnej obecności kosztów i korzyści komercyjnych.   |
| Sposób realizacji                 | Corporate finance  | Obce źródło finansowania;<br>Podmiotem odpowiedzialnym za realizację, eksploatację i pozyskanie kapitału jest już działający podmiot gospodarczy. Ryzyko inwestycji wpływa na ryzyko firmy (inwestora).   |
|                                   | Project finance  | Obce źródło finansowania;<br>Podmiotem odpowiedzialnym za realizację, eksploatację, finansowanie jest nowo założona spółka, tylko i wyłącznie na powyższe potrzeby.   |
| Źródło finansowania               | Inwestycje prywatne  | Kapitał pozyskiwany jest na zasadach wolnorynkowych; ze środków prywatnych. Realizowane głównie w celu maksymalizacji korzyści finansowych.   |
|                                   | Inwestycje publiczne   | Finansowane z krajowych lub zagranicznych funduszy publicznych, dotyczą interesu publicznego, przekładające się na korzyści o wymiarze społecznym.  |
|                                   | Partnerstwo publiczno – prywatne (przykładowe opcje):<br>Zbuduj – Eksploatuj – Przekaż<br>Zbuduj – Przekaż<br>Zaprojektuj – Zbuduj – Sfinansuj | W przypadku ograniczonego zasobu środków publicznych uzupełnia się je o finanse prywatne. Obopólne korzyści osiągnie w wyniku takiej współpracy<br>to m.in.: większa dostępność i osiągalność inwestycji publicznych, sektor publiczny zyskuje niezbędne know-how, co przekłada się na wzrost jakości i wartości realizowanych projektów, otwarty dostęp dla sektora prywatnego do rynków zdominowanych do tej pory przez sektor publiczny. |
| Rodzaj aktywów (ujęcie klasyczne) | Inwestycje rzeczowe  | Zwiększenie stanu NIP, rzeczowych aktywów trwałych (budynki, maszyny, urządzenia, środki transportu).   |
|                                   | Inwestycje finansowe   | Wolne zasoby gotówki można ulokować, nabywając instrumenty finansowe na rynku finansowym.   |
|                                   | Inwestycje niematerialne   | Nakłady na B+R, szkolenia, wykształcenie pracowników, podniesienie poziomu ich kwalifikacji.  |
| Poziom elastyczności              | Inwestycje elastyczne  | Duże możliwości wpływania na realizację inwestycji po jej rozpoczęciu, oddziałują one na jej wartość ekonomiczną, opłacalność. (Projekty badawczo – rozwojowe, inwestycje w przemyśle wydobywczym, inwestycje w nowe technologie, w kapitał intelektualny).   |
|                                   | Inwestycje nieelastyczne   | Inwestycje statyczne, nieodwracalne, brak możliwości wpływu na inwestycję po rozpoczęciu jej realizacji.  |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Kasiewicz S., Rogowski W. 2009, s.18-40

Zestawienie metod oceny efektywności projektów inwestycyjnych

| Metoda             | Okres zwrotu nakładów  | Księgowa stopa zwrotu  | Bieżąca wartość netto  | Wewnętrzna stopa zwrotu  |
|--------------------|--|--|--|--|
| 1                  | 2  | 3  | 4  | 5  |
| Symbol             | OZN  | ARR  | NPV  | IRR  |
| Klasyfikacja       | Metoda prosta  | Metoda prosta  | Metoda dyskontowa  | Metoda dyskontowa  |
| Kryterium podziału | Nie uwzględniają zmiennej wartości pieniądza w czasie  |  | Uwzględniają zmienną wartość pieniądza w czasie  |  |
| Definicja          | Jest to czas niezbędny do odzyskania nakładów inwestycyjnych, poniesionych na realizację danego zamierzenia z dodatnich przepływów pieniężnych generowanych przez projekt w kolejnych okresach.  | Jest to relacja rocznego przeciętnego zysku netto, jakiego inwestor spodziewa się otrzymać w okresie eksploatacji inwestycji, do wielkości początkowych nakładów inwestycyjnych.   | Jest to łączna, skumulowana z całego ekonomicznego cyklu życia przedsięwzięcia inwestycyjnego, przedstawiona w bieżącej wartości pieniądza korzyść netto przedsięwzięcia inwestycyjnego.   | Jest to taka stopa dyskontowa, przy której zwróci się w zakładanym okresie eksploatacji projektu zainwestowany kapitał.  |
| Formuła            | $OZN = \frac{NI}{PPN}$ <p>NI – całkowite nakłady inwestycyjne, PPN – wartość przepływów pieniężnych netto jest równa w poszczególnych okresach.</p> $NI = \sum_{t=1}^n PPN_t$ <p>PPN są różne w poszczególnych okresach.</p>   | $ARR = \frac{Z_t}{NI_0}$ <p>Z<sub>t</sub> – zysk netto, NI<sub>0</sub> – początkowe nakłady inwestycyjne,</p> $ARR = \frac{K_{\text{śr}}}{I_{\text{śr}}}$ <p>K<sub>śr</sub> – średnia księgowy korzyść netto, I<sub>śr</sub> – średnia księgowy wartość nakładów inwestycyjnych.</p> | $NPV = \sum_{t=0}^n PPN_t \times \frac{1}{(1+r)^t}$ <p>PPN<sub>t</sub> – występujący w danym roku przepływ pieniężny netto (net cash flow), stanowiący różnicę wpływów i wydatków pieniężnych związanych z inwestycją i jej eksploatacją.<br/>r – stopa dyskontowa.<br/>t = 0, 1, 2, ..., n – kolejny rok okresu obliczeniowego.</p>   | $IRR = r_1 + \frac{NPV_{(r_1)} \times (r_2)}{NPV_{(r_1)} +  NPV_{(r_2)} }$ <p>r<sub>1</sub> – stopa dyskontowa niższa dla NPV &gt; 0,<br/>r<sub>2</sub> – stopa dyskontowa wyższa dla NPV &lt; 0,<br/>NPV(r<sub>1</sub>), NPV(r<sub>2</sub>) – wartość zdyskontowana netto dla niższego i wyższego poziomu stopy dyskontowej.</p>  |
| Zalety             | Jest prosta i zrozumiała. Uwzględnia wyższe ryzyko przedsięwzięć długookresowych i pozwala je ograniczać. Sprzyja zachowaniu płynności zaangażowanych w przedsięwzięcie kapitałów (preferuje przedsięwzięcia krótkoterminowe). Oplacalność przedsięwzięcia jest wyrażona przez czas (miara ta lepiej przemawia do wyobraźni decydenta, gdyż jest intuicyjna, odpowiada też na najczęściej zadawane pytanie o to, kiedy zwrócić się nakłady). | Jest prosta i zrozumiała. Ułatwia prowadzenie obliczeń – potrzebne informacje są zwykle dostępne.  | Korzyść netto jest wyrażona przepływem pieniężnym netto. Uwzględnia zmienność wartości pieniądza w czasie. Zakłada ujmowanie w bezwzględnej ocenie opłacalności korzyści netto z całego cyklu życia przedsięwzięcia inwestycyjnego. Pozwala zbudować obiektywne bezwzględne kryterium decyzyjne. Wiąże przedsięwzięcie inwestycyjne z długofalowym celem działania firmy lub innej jednostki (np. wzrost wartości). Może być stosowana do szacowania opłacalności zarówno dla przedsięwzięć konwencjonalnych, jak i niekonwencjonalnych. Pozwala prowadzić analizy związane z ryzykiem przedsięwzięcia inwestycyjnego umożliwia prostą interpretację uzyskanych wyników. | Korzyść netto jest wyrażona przez przepływ pieniężny netto. Jest prosta w interpretacji (efekt psychologiczny związany z preferowaniem mierników opłacalności wyrażonych procentowo). Ujmuje w bezwzględnej ocenie opłacalności korzyści netto z całego cyklu życia przedsięwzięcia inwestycyjnego. Zawiera informacje o poziomie marginesu bezpieczeństwa (IRR – rgr). Pozwala określić graniczny koszt kapitału, jaki może być wykorzystany do sfinansowania danego przedsięwzięcia inwestycyjnego. Pozwala zbudować obiektywne kryterium decyzyjne. Może być stosowana w ocenie opłacalności przedsięwzięcia także w sytuacji, gdy nie jest jeszcze znana stopa dyskontowa. |

| 1    | 2   | 3   | 4   | 5  |
|------|---|---|---|--|
| Wady | Nie uwzględnia zmienności wartości pieniądza w czasie.<br>Nie informuje o opłacalności przedsięwzięcia inwestycyjnego, lecz o jego płynności.<br>Nie można na jej podstawie skonstruować obiektywnego bezwzględnego kryterium decyzyjnego (wymaga często subiektywnego ustalenia granicznego okresu zwrotu nakładów inwestycyjnych).<br>Preferuje przedsięwzięcia o krótkim ekonomicznym cyklu życia. | Nie uwzględnia zmienności wartości pieniądza w czasie.<br>Na jej podstawie nie można zbudować obiektywnego bezwzględnego kryterium decyzyjnego (wymaga arbitralnego subiektywnego ustalenia wartości granicznej stopy zwrotu).<br>Nie można jej stosować dla przedsięwzięć inwestycyjnych cechujących się różnym poziomem ryzyka. | Utrudniony wybór odpowiedniego poziomu stopy dyskontowej.<br>Nie pokazuje relatywnej opłacalności przedsięwzięcia inwestycyjnego.<br>Zakłada płaską krzywą rentowności (stałość stopy dyskontowej w całym cyklu życia przedsięwzięcia inwestycyjnego).<br>Ma statyczny charakter (ogranicza aktywne zarządzanie przedsięwzięciem inwestycyjnym po rozpoczęciu jego realizacji), nie uwzględnia, bowiem możliwości dostosowania przedsięwzięcia do zmian otoczenia (przesunięcie momentu realizacji przedsięwzięcia, wycofani się z niego, zmniejszenie lub zwiększenie jego skali, czasowe wstrzymanie eksploatacji). | Nie może być w sposób bezpośredni wykorzystywana do oceny opłacalności nietypowych przedsięwzięć (nie spełnia zasady uniwersalności).<br>Nie uwzględnia w pełni zmienności wartości pieniądza w czasie (zakłada, że wartość pieniądza w czasie jest równa IRR danego przedsięwzięcia inwestycyjnego).<br>Może wystąpić więcej niż jedna wartość granicznej stopy zwrotu. |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rogowski W.: Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych. Wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 101-136

Nie można utożsamiać ryzyka z pojęciem niepewności. Różnica polega na tym, że możliwe jest określenie prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzeń, które warunkują dzisiejszą decyzję i można wyrazić je w kategoriach mierzalnych, a niepewność jest niestety pojęciem abstrakcyjnym i jest niemierzalna (Manikowski 2001, s. 48). Z tego punktu widzenia, F. Knight sformułował następującą definicję: „Ryzyko to niepewność mierzalna, a niepewność sensu stricto, to niepewność niemierzalna” (Ostrowska 2002, s. 28). Dość oryginalną definicję ryzyka i niepewności przytacza J. Pfeffer, a mianowicie twierdzi on, że „(...) ryzyko jest kombinacją hazardu i jest mierzone prawdopodobieństwem, niepewność jest mierzona przez poziom wiary” (Ostrowska 2002, s. 28).

Niepewność ma wymiar informacyjny, a jej przyczyną jest bariera dostępu do informacji lub niewiarygodność uzyskanych danych. Ryzyko ma wymiar finansowy, dlatego jest kategorią mierzalną. Istotną cechą niepewności i ryzyka jest ich dynamiczny charakter. Objawia się to tym, że niepewność i ryzyko wzrastają wraz z wydłużaniem horyzontu czasowego inwestycji. Znana jest też zależność, że im wyższe ryzyko, tym wyższe zyski lub straty. Każdy inwestor jest w stanie zaakceptować pewien stopień ryzyka, ale w zamian oczekuje wysokiej premii (większej efektywności projektu). Instrumentem, który w rachunku efektywności ujmuje poziom ryzyka, właściwy konkretnemu projektowi inwestycyjnemu, jest stopa dyskontowa.

Ocena projektów inwestycyjnych wymaga systematycznej i wnikliwej analizy ryzyka. Dla zmniejszenia ryzyka i redukcji skutków błędnych decyzji rozwija się dyscyplina nauki zwana „risk

management”. Do zadań należy identyfikacja poziomu ryzyka oraz jego ograniczanie poprzez analizę, prognozę i ubezpieczenia.

Podsumowując, ryzyko jest istotnym elementem towarzyszącym procesowi podejmowania decyzji inwestycyjnych. Aby decyzja taka była optymalna, należy sięgnąć po takie narzędzia, jak rachunek efektywności ekonomicznej inwestycji.

## 2. Rachunek ekonomicznej efektywności inwestycji

Decyzje inwestycyjne mają istotny wpływ na zasadność istnienia i rozwoju przedsiębiorstwa, z tego względu, że wiążą się z zamrożeniem środków finansowych na stosunkowo długi okres, a efekty będą widoczne dopiero w przyszłości. Dlatego też, decyzje tego typu powinny być poprzedzone rachunkiem efektywności ekonomicznej inwestycji.

Z definicji<sup>2</sup> wynika, że przeprowadzenie rachunku efektywności wymaga przedstawienia w postaci liczbowej nakładów, jak i efektów, czyli wyrażenia ich w sposób wartościowy. Utrudnienie polega na tym, że istnieją tzw. efekty (nakłady) niewymierne, które nie dadzą się kwantyfikować, ani wyrazić w postaci wartościowej. Efekty te, odzwierciedlają często różnorodne korzyści społeczne, związane np. z poprawą warunków oddziaływania zakładu na naturalne środowisko i poprawa zdrowotności załogi, korzyści polityczne. Pojawienie się tego typu elementów efektów i nakładów zmusza do weryfikacji

<sup>2</sup> Najbardziej trafną definicję tego pojęcia sformułował H. Kryński. Według niego rachunek efektywności obejmuje „(...) ogół obliczeń związanych z porównaniem efektów uzyskanych w okresie eksploatacji ze zrealizowanej inwestycji z nakładami niezbędnymi do ich osiągnięcia” (Felis 2005, s. 23).



używanego narzędzia, pod względem jego funkcjonalności. Uwzględnienie współczesnych form różnicowania inwestycji jest pierwszym krokiem do odejścia od tradycyjnego (wąskiego, czysto ekonomicznego) rachunku oceny w stronę koncepcji współczesnego rachunku oceny efektywności inwestycji (Kasiewicz, Rogowski 2009, s.40). Klasyczny rachunek efektywności ekonomicznej inwestycji jest takim narzędziem, które pozwala zminimalizować ryzyko, jakie towarzyszy procesom decyzyjnym. W jego skład wchodzi szereg metod, które dzielą się na proste i dynamiczne. Bliższa prezentacja technik wykorzystywanych do oceny przedstawiona została w tabeli 2. Opiera się ona na ocenie przygotowanej zgodnie z zasadami porównywalności, kompleksowości, obiektywizmu itd. Bazuje na technice dyskonta, która ma za zadanie umożliwić swobodne porównanie wielkości powstałych w różnych momentach czasu.

Scharakteryzowane metody z tab. 2. stanowią trzon oceny finansowej. Zarówno w teorii, jak i w praktyce eksperci postulują, aby rachunek efektywności nie był ograniczony tylko do oceny finansowej (gdzie analizie podlega aspekt komercyjny), ale zwracają uwagę na potrzebę zastosowania oceny ekonomicznej (analiza koszty – korzyści), społecznej (analiza społecznego oddziaływania projektu), politycznej, technologicznej. Uwzględniają ocenę ryzyka, ocenę wpływu realizowanej inwestycji na środowisko, ocenę fiskalną i prawną (Kasiewicz, Rogowski 2009, s.59).

Szybkie tempo zmian, jakie zachodzą w gospodarce są przyczyną ewolucji narzędzia, wykorzystywanego do oceny opłacalności inwestycji. W głównej mierze dzieje się to z powodu wzajemnego przenikania inwestycji komercyjnych z inwestycjami o charakterze społecznym, gdzie podstawowa trudność polega na wyrażeniu wartościowo osiągniętych efektów (często mają one charakter niemierzalny). Kolejnym postulatem, który przyczynił się do zmiany koncepcji jest dążenie do uniwersalizmu i standaryzacji rachunku efektywności, tak, aby skutecznie można było go zastosować przy ocenie inwestycji o charakterze prywatnym, jak i publicznym. Warty uwagi jest również aspekt czasu, im rozpatrywany horyzont czasu jest dłuższy, tym ocena obciążona większym błędem i nie uwzględnia czynnika ewaluacji, którą zauważyć można w długim okresie. Większą troską objęto kontrolę efektów danej inwestycji, wykorzystując narzędzia controllingu i tzw. postaudyt. Zmianie ulega także kryterium decyzyjne, ze względu na dominację wymiaru społecznego nad komercyjnym rachunku.

Nawiązując do powyższego, Kasiewicz i Rogowski wskazują trzy wymiary, w których nastąpiła ewolucja rachunku efektywności: wymiar metodyczny, aplikacyjny, adaptacyjny (2009, s. 53). Pewnym nowum są dziedziny, gdzie znalazł zastosowanie rachunek efektywności, a wcześniej nie był tam wykorzystywany. Rachunkiem objęto akty regulacyjne, dzięki czemu na popularności zyskała tzw. ocena skutków regulacji. Kolejny pionierski obszar zastosowania rachunku to inwestycje publiczne i społeczne oraz inwestycje w kapitał intelektualny (Kasiewicz, Rogowski 2009, s.53). Wykorzystanie oceny

opłacalności inwestycji w przedstawionych dziedzinach nastrocza pewnych trudności, które tkwią głównie w opracowaniu prawidłowej i funkcjonalnej metodyki szacowania kosztów i korzyści społecznych. Eksperci twierdzą, że jest to jedno z największych wyzwań. Dotychczas nie opracowano skutecznej metody, która pozwoli w wiarygodny sposób ocenić rezultaty osiągnięte w wyniku inwestycji w aktywa niematerialne, które mają charakter jakościowy.

### 3. Uwagi końcowe

W wyniku przeprowadzonej analizy nasuwają się następujące wnioski:

Procesy inwestycyjne w przedsiębiorstwie są determinantą postępu, nowoczesności. To efekt procesu twórczej destrukcji, w wyniku, którego ma miejsce wzrost poziomu technologii, kompetencji, pojawiają się innowacyjne rozwiązania.

Błyskawiczne tempo zmian, jakie zachodzą w gospodarce, powoduje, że staje się ona coraz mniej przewidywalna, zaczyna nabierać cech gospodarki nietrwałości, przypomina mityczny labirynt. Kluczem do sukcesu staje się dostęp do wiedzy i informacji.

Finansowy charakter inwestycji wymusza wyodrębnienie ośrodków decyzyjnych oraz odpowiedzialności. W celu podjęcia skutecznej decyzji, każde przedsięwzięcie poddawane jest analizie. Głównym narzędziem analizy jest rachunek oceny efektywności ekonomicznej inwestycji.

Rachunek oceny efektywności ekonomicznej inwestycji to zbiór metod zróżnicowanych na metody proste i dyskontowe. Bazują one na ekwiwalentnym wyrażeniu wartości osiąganych efektów i ponoszonych nakładów. Podstawową wadą narzędzia jest odsunięcie na margines społecznego charakteru przedsięwzięć inwestycyjnych.

Główne powody, które przemawiają za modyfikacją rachunku jest zmiana klasyfikacji inwestycji, symbioza inwestycji komercyjnych i społecznych. Dywersyfikacja rachunku na nowe dziedziny, m.in. inwestycje publiczne, akty prawne. Zastosowanie nowych koncepcji oceny rozszerzają analizę opłacalności i ryzyka o m.in. analizę społecznych kosztów i korzyści.

Wielowymiarowość rachunku sugeruje potrzebę uniwersalizmu i standaryzacji. Pożądane jest wypracowanie efektywnego, prostego w użyciu i o szerokim spektrum możliwości zastosowania narzędzia.

Dobra znajomość narzędzi oceny opcji inwestycyjnych zdecydowanie może wpłynąć na uproszczenie procesu decyzyjnego. Przyczyni się do efektywniejszego wykorzystania środków pieniężnych, które w przyszłości owocować będą profitami o charakterze społecznym, jak i w postaci wzrostu wartości przedsiębiorstwa (efekt komercyjny).

### BIBLIOGRAFIA

1. Felis P. 2005. Metody i procedury oceny efektywności inwestycji rzeczowych przedsiębiorstw. Warszawa: Wyd. WSE – I. ISBN 83-87444-12-X
2. Kasiewicz S., Rogowski W. 2009. Inwestycje hybrydowe – nowe ujęcie oceny efektywności. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH. ISBN 978-83-7378-443-7

3. Manikowski A., Tarapata Z. 2001. Ocena projektów gospodarczych – modele i metody. Warszawa: Difin. ISBN 83-7251-207-8

4. Ostrowska E. 2002. Ryzyko projektów inwestycyjnych. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne. ISBN 83-208-1395-6

5. Rogowski W. 2004. Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych. Kraków: Wyd. Oficyna Ekonomiczna. ISBN 83-89355-21-3

6. Różański J. (red.) 2006. Inwestycje rzeczowe i kapitałowe. Warszawa: Difin. ISBN 83-7251-661-8

УДК 657: 334.012

**Dr Bożena Rudnicka**

## **PRZYCHODY PUBLICZNYCH JEDNOSTEK OŚWIATOWYCH WG POLSKICH REGULACJI RACHUNKOWOŚCI**

***Streszczenie:** Analizie poddane zostały przychody publicznych jednostek oświatowych według polskich regulacji rachunkowości, charakter i treść dokumentów regulujących przychody publicznych jednostek oświatowych oraz rozbieżności między różnymi zakresami przychodów spowodowane zmianami w ustawodawstwie.*

***Słowa kluczowe:** przychody, rachunkowość, publiczne jednostki oświatowe, Polska*

**Dr Bożena Rudnicka**

## **REVENUES OF PUBLIC EDUCATIONAL ENTITIES IN POLISH ACCOUNTING REGULATIONS**

***Summary:** The article presents the analysis of the revenues of public educational entities in Polish accounting regulations, the nature and content of the documents regulating the revenues and divergence between the different ranges of revenues due to changes in legislation.*

***Keywords:** revenues, accounting, public educational entities, Poland.*

### **1. Wprowadzenie**

Publiczne jednostki oświatowe w Polsce są zorganizowane najczęściej w formie jednostek budżetowych. Są one zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz zasadami szczególnymi zawartymi w odpowiednich rozporządzeniach Ministra Finansów. W roku 2011 jest to Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. nr 128, poz. 861). Zależność między tymi aktami jest oczywiście taka, że jeżeli danego zagadnienia nie regulują przepisy szczególne, jednostki stosują się w tym zakresie do regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad i problemów ujmowania przychodów w jednostkach budżetowych w Polsce na przykładzie publicznych jednostek oświatowych.

### **2. Pojęcie i zasady ujmowania przychodów**

W ustawie o rachunkowości przychody i zyski zostały zdefiniowane jako jedna kategoria, natomiast rozporządzenie nie zawiera definicji przychodów. Ich zakres przedmiotowy jest omawiany w opisie zasad funkcjonowania poszczególnych kont zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty”

Rozporządzenie nie odnosi się w sposób szczególny do definicji przychodów, co oznacza, że stosuje się do nich definicję zawartą w ustawie o rachunkowości, choć w odniesieniu do przychodów stanowiących drugostronnie dochody budżetowe, może ona budzić wątpliwości. Problematyka przychodów jest, zwłaszcza w jednostkach budżetowych, jednocześnie prosta i złożona. Prosta dlatego, że usługi działalności podstawowej w zakresie oświaty są nieodpłatne,

a złożona, bo oprócz tych usług, w jednostkach oświatowych są świadczone usługi odpłatne z różnych tytułów, z których wpływy zaliczane są albo do dochodów budżetowych albo do dochodów wydzielonych, których jednostka nie musi odprowadzać do budżetu.

Podstawową zasadą, zgodnie z którą należy ujmować przychody w księgach rachunkowych, bez względu na rodzaj i formę organizacyjną prowadzonej działalności, jest zasada memoriału, która decyduje o tym, że przychody wykazuje się np. w momencie wykonania usługi i wystawienia faktury lub rachunku, a nie w momencie otrzymania zapłaty.

rające zasady szczególne rachunkowości, w tym standardowy wykaz kont dla jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych, wydano nie na mocy ustawy o rachunkowości, lecz właśnie art. 40 ustawy o finansach publicznych.<sup>1</sup> W rozporządzeniu ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. przyjęto następujący układ kont służących do ewidencji przychodów w jednostkach budżetowych.

#### 4. Przychody z tytułu dochodów budżetowych

W rozporządzeniu z dnia 5 lipca 2010 r. przyjęto, że konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych i w żaden sposób nie

Tabela 1

#### Zasady nadrzędne i szczególne a ujmowanie przychodów

| Ustawa o rachunkowości  | Rozporządzenie          |
|---|-------------------------|
| Art.6 u.1 W księgach rachunkowych należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.<br>Art.7 u.1 pkt. 3 W szczególności należy w wyniku finansowym bez względu na jego wysokość, uwzględnić:<br>- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne | Brak zasad szczególnych |

*Źródło: opracowanie własne*

Jednak zasada ostrożnej wyceny, określona w art.7 ust.1 ustawy nakazuje- w zakresie wyniku finansowego- zaliczanie do pozostałych przychodów operacyjnych wyłącznie przychodów, których zapłata jest niewątpliwa.

ograniczono zakresu tego konta np. przez komentarz, że są to przychody za wyjątkiem przychodów ewidencjonowanych na kontach 700 „Przychody ze sprzedaży produktów”, 750 „Przychody finansowe”, 760 „Pozostałe przychody operacyjne”, 770 „Zyski

Tabela 2

#### Konta zespołu 7 – Przychody, dochody i koszty

| Rozporządzenie z 2010 r.                             |
|--|
| 700 – Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia     |
| <b>720 – Przychody z tytułu dochodów budżetowych</b> |
| 730 – Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu          |
| 740 – Dotacje i środki na inwestycje                 |
| <b>750 – Przychody finansowe</b>                     |
| <b>751 – Koszty finansowe</b>                        |
| <b>760 – Pozostałe przychody operacyjne</b>          |
| <b>761 – Pozostałe koszty operacyjne</b>             |
| <b>770 – Zyski nadzwyczajne</b>                      |
| <b>771 – Straty nadzwyczajne</b>                     |

*Źródło: opracowanie własne*

#### 3. Przychody jednostki w planie kont

Zasady ewidencji przychodów muszą być określone w zakładowym planie kont. W art. 83. ust.1. ustawy o rachunkowości wskazano, że w celu ujednoczenia zasad grupowania operacji gospodarczych i ograniczania nakładu pracy związanego z ustaleniem zakładowych planów kont mogą być stosowane wzorcowe plany kont. W ust. 2 tego artykułu przyjęto, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzorcowe plany kont. W przypadku jednostek budżetowych, kierując się przede wszystkim treścią art. 40 ustawy o finansach publicznych rozporządzenie, zawie-

nadzwyczajne”. Natomiast w pierwszym zadaniu opisu do konta 750 „Przychody finansowe” przyjęto, że służy ono do ewidencji przychodów finansowych niestanowiących dochodów budżetowych. Przyczyna kontrowersji tkwi w tym jak są definiowane dochody budżetowe.

W ślad na przykład za K. Winiarską za dochody budżetowe realizowane przez jednostki budżetowe można uznać środki pochodzące z e świadczeń pieniężnych (głównie w postaci podatków składek, opłat) pobieranych przez jednostki budżetowe oraz

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 157, poz. 1240 ze zm.)

środki pochodzące z działalności prowadzonej przez tę jednostkę i z dysponowania przez nie określonym mieniem.<sup>2</sup> Dochody, tak w myśl ustawy o finansach publicznych, jak i szczególnych zasad rachunkowości, czyli paragrafu 3 i 5 rozporządzenia to, za wyjątkami, otrzymane w danym roku budżetowym pieniądze z tytułów, które ustawa o finansach publicznych zalicza do dochodów.<sup>3</sup> Dochody wykazuje się w sprawozdaniu budżetowym Rb-27 (Rb-72S) w oparciu o zapisy na rachunkach bankowych, a nie ewidencję na kontach przychodów. Dla dochodów właściwa jest zasada kasy.

W kontekście takiego rozumienia dochodów budżetowych pojawiła się wątpliwość, czy rzeczywiście zakres konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” ma być tak szeroki, że powinny być na nim ujmowane wszystkie przychody, jeśli tylko w momencie kasowej realizacji, środki związane z tymi przychodami, zostaną zaliczone do dochodów budżetowych i odprowadzone na rachunek właściwego budżetu? Jeśli tak, to jakie operacje powinny być w jednostkach budżetowych księgowane na koncie 750 „Przychody finansowe”, bowiem zgodnie z pierwszym zdaniem opisu do tego konta ograniczałyby się one właściwie do przychodów finansowych o charakterze niepieniężnym, jak memoriałowe dodatnie różnice kursowe, w większości jednostek zresztą nie występujące. Taki zakres tego konta nie wydaje się sensowny.<sup>4</sup> Szczególnie, że w samorządowych zakładach budżetowych, nierealizujących dochodów budżetowych odsetki za zwłokę stanowią niewątpliwie przychody finansowe, podobnie jak w jednostkach budżetowych prowadzących działalność oświatową odsetki od należności związanych z realizacją dochodów wydzielonych z dochodów budżetowych.

Wątpliwości dotyczą też innych kont zespołu 7. Przykładowo otrzymane odszkodowania za szkody losowe, to też środki, które jednostka budżetowa jako dochody budżetowe ma obowiązek odprowadzić na rachunek właściwego budżetu. Nie wydaje się jednak słusznym przyjęcie założenie, że z tego powodu należy je traktować jako przychody działalności podstawowej i księgować na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, a nie na koncie 770 „Zyski nadzwyczajne”.

Powszechnie przyjmuje się, że podstawową wykładnią prawa jest wykładnia literalna, czyli wykładnia dosłowna, oparta przede wszystkim na znaczeniu, jakie mają wyrażenia użyte w tekście

prawnym. Czy opis do kont 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” i 750 „Przychody finansowe” powinien być tak właśnie interpretowany? I czy stanowi on na tyle jasny komunikat, że nie potrzebuje dodatkowych wykładni?

Na stronach internetowych ministerstwa finansów ukazały się wyjaśnienia dotyczące niektórych regulacji rozporządzenia z 5 lipca 2010 w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, w tym zakresu przedmiotowego konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”<sup>5</sup>. Zgodnie z nimi na koncie tym, odzwierciedlającym przychody z działalności podstawowej jednostki, powinny być księgowane takie przychody, które w momencie wpływu na rachunek jednostki stają się dochodami odpowiedniego budżetu. Są to, zdaniem ministerstwa, pomijając typowe dochody z tytułów publicznoprawnych, także odsetki od środków na rachunkach i od udzielonych z budżetu pożyczek, dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw. W wyjaśnieniach nie ma mowy wprost o odsetkach za zwłokę, ale opierając się z kolei na rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 października dotyczącym szczególnych zasad rachunkowości w organach podatkowych jst<sup>6</sup>, należy przyjąć, że wyjaśnienie to odnosi się także do odsetek za zwłokę. Z innych wyjaśnień wynika także, że na stronie Wn konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, zdaniem niektórych pracowników Ministerstwa Finansów, powinno się księgować odpisy pomniejszające te przychody, w tym odpisy aktualizujące należności z tytułu dochodów budżetowych.

Zarówno zawarte w rozporządzeniu z 5 lipca zasady, jak i ich interpretacja dokonana przez ministerstwo finansów narusza art. 40 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego jednostki budżetowe powinny prowadzić rachunkowość, w tym ustalać wynik finansowy, zgodnie z ustawą o rachunkowości. Jak należy podzielić odnoszone na wynik finansowy przychody i koszty, a następnie prezentować je w rachunku zysków i strat, określa między innymi art. 42 ustawy o rachunkowości, obowiązujący także jednostki budżetowe.<sup>7</sup> Zgodnie z tym artykułem należne odsetki są przychodem z operacji finansowych, przychody ze sprzedaży majątku np. środków trwałych pozostałym przychodem operacyjnym, a koszty odpisów aktualizujących pozostałym kosztem operacyjnym. Według art. 35 b ustawy o rachunkowości odpisy aktualizujące

<sup>2</sup> K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2010 s.17

<sup>3</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. nr 128, poz. 861

<sup>4</sup> Por. J. Charytoniuk, *Nowy plan kont oraz szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (cz.2)*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 11/2010 s. 70

<sup>5</sup><http://mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200632&typ=news> (20-03-2011)

<sup>6</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. nr 208, poz. 1375

<sup>7</sup> Przyjęcie dla jednostek budżetowych takiego, a nie innego sposobu prezentacji i ustalania wyniku finansowego, od momentu wprowadzenia obowiązującego jednostki budżetowe wzoru rachunku zysków i strat budzi określone wątpliwości, co uzasadniła E. Hellich w artykule *Treść czy forma sprawozdania finansowego w jednostkach sektora budżetowego*, (w) *Rachunkowość w teorii i praktyce. Tom III. Sprawozdawczość i analiza finansowa*, W. Gabrusewicz (red) Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007

mogą być tworzone jedynie ciężar kosztów, a nie na zmniejszenie przychodów. Przyjmując wyjaśnienia zamieszczone na stronie Ministerstwa Finansów za właściwe, rachunek zysków i strat sporządzany według wzoru zawartego w załączniku nr 7 rozporządzenia z dnia 5 lipca w jednostkach budżetowych nie ma sensu.<sup>8</sup> We wzorze tym przychody i koszty są bowiem podzielne na takie same segmenty, jakie zawiera rachunek zysków i strat zawarty w załączniku nr 1 ustawy o rachunkowości.

W rozporządzeniu z dnia 5 lipca wątpliwości budzi nie tylko zakres operacji jaki powinien być ujmowany w ramach poszczególnych kont przychodów, ale też nazwa zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty”. Konta tego zespołu niewątpliwie służą do ewidencji przychodów i kosztów, a także strat i zysków nadzwyczajnych, ale nie dochodów, przez które rozumie się, jak to wcześniej określono, środki

(za wyjątkami) zgodnie z zasadą memoriału. W ostatecznym rezultacie przez wynik finansowy wpływają one na zmiany w funduszu jednostki. Na koncie 720 „Przychody tytułu dochodów budżetowych” jednostki należy księgować równowartość korzyści ekonomicznych związanych z realizacją dochodów budżetowych.<sup>9</sup>

#### 5. Przychody w rachunku zysków i strat

Wzór rachunku zysków i strat załącznika nr 8 do rozporządzenia został oparty na wzorze rachunku zysków i strat skierowanemu do jednostek zarobkowych, zawartym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości. Zakres poczynionych zmian, wynikający z potrzeby dostosowania wykazywanych w nim przychodów do specyfiki działalności omawianych jednostek ilustruje tabela 3.

W zakresie przychodów podstawowej działalności operacyjnej pozycja różniąca przedstawione wzory rachunku zysków i strat jest wykazywana

Tabela 3

### Przychody w rachunku zysków i strat

| Ustawa o rachunkowości  | Rozporządzenie   |
|---|--|
| <p>A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: od jednostek powiązanych:</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie- wartość dodatnia, zmniejszenie- wartość ujemna)</p> <p>III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki</p> <p>IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> | <p>A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: od jednostek powiązanych:</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży produktów</p> <p>1. w tym: dotacje zaliczane do przychodów (podmiotowe, przedmiotowe, na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe)</p> <p>II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie- wartość dodatnia, zmniejszenie- wartość ujemna)</p> <p>III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki</p> <p>IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>V. Przychody z tytułu dochodów budżetowych</p> |
| <p>D. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Inne przychody operacyjne</p>  | <p>D. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Inne przychody operacyjne</p>   |
| <p>G. Przychody finansowe</p> <p>I. Dywidendy i udziały w zyskach</p> <p>II. Odsetki</p> <p>III. Zysk ze zbycia inwestycji</p> <p>IV. Aktualizacja wartości inwestycji</p> <p>V. Inne</p>   | <p>G. Przychody finansowe</p> <p>I. Dywidendy i udziały w zyskach</p> <p>II. Odsetki</p> <p>III. Inne</p>  |

Źródło: opracowanie własne

pozyskane przez jednostkę budżetową, które należy odprowadzić na rachunek właściwego budżetu. Przychody ujmowane na kontach zespołu 7 należy rozumieć natomiast tak, jak to określa ustawa o rachunkowości, czyli jako korzyści ekonomiczne wynikające ze zwiększenia wartości aktywów lub zmniejszenia wartości zobowiązań, ewidencjonowane

w rachunku zysków i strat poz.. A.V. Przychody z tytułu dochodów budżetowych. Powinny być tu wykazywane przychody z tytułu zrealizowanych w danym okresie przychodów stanowiących podatkowe i niepodatkowe dochody budżetowe. Tego typu przychody w jednostkach budżetowych mają marginalne znaczenie. Do przychodów tej grupy są podnoszone

<sup>8</sup> B. Rudnicka, *Jeszcze raz o kontach zespołu 7*, „Finanse Publiczne” nr 12(49) z 2010 r. s. 5

<sup>9</sup> B. Rudnicka, *Opis kont zespołu 7*, „Finanse Publiczne” nr 11(48) z 2010 r. s. 5

też inne problemy, np. gdzie w rachunku zysków i strat powinny być prezentowane przychody ze sprzedaży obiadów na stołówce szkolnej, wyłącznie dla osób do tego uprawnionych, jeśli wpływy z tego tytułu zliczane są do dochodów budżetowych? Czy są to przychody ze sprzedaży produktów czy też pozostałe przychody operacyjne.

W przychodach finansowych jednostek oświatowych nie występują i słusznie, przychody ze zbycia inwestycji, przychody z tytułu aktualizacji inwestycji oraz dotacje. Ani w ciągu roku, ani też na dzień bilansowy, w jednostkach nie wystąpią także dywidendy i udziały w zyskach.

Kategorią zwiększającą wynik finansowy są oprócz przychodów zyski nadzwyczajne.

W publicznych jednostkach oświatowych w zasadzie jedynymi tytułami zaliczanymi do zysków nadzwyczajnych są otrzymane odszkodowania z powodu szkód wynikłych ze zdarzeń losowych. Odszkodowania z tytułu wypadków komunikacyjnych są zaliczane do pozostałych przychodów. Nie zalicza się do strat nadzwyczajnych wartości netto zniszczonych wskutek zdarzeń losowych środków trwałych. Podobnie jak pokrycie amortyzacji jest to wynikiem przyjęcia, dość często w praktyce krytykowanej zasady, że na dzień bilansowy, fundusz jednostki odzwierciedla bieżącą wartość środków trwałych umarżanych w czasie.

## 6. Zakończenie

Specyfika działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe jest bezpośrednią przyczyną, że zostały dla tych jednostek określone szczególne zasady rachunkowości oraz standardowe plany kont, w oparciu o które, oprócz ustawy o rachunkowości, muszą one prowadzić rachunkowość i budować zakładową politykę rachunkowości.

Znacznie większa niż w jednostkach zarobkowych standaryzacja zasad rachunkowości, wynika bezpośrednio z konieczności zapewnienia przejrzystości finansów publicznych. Wątpliwości budzi jednak jakość regulacji prawnych, w tym np. opis funkcjonowania konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.

Z zasad ogólnych i szczególnych wynika jednak, bez względu na funkcjonujące w tym zakresie w praktyce rozwiązania, obowiązek takiej ewidencji przychodów, aby można było jej podstawie sporządzić prawidłowo rachunek zysków i strat.

wości Budżetowej” nr 11/2010

2. Hellich E., Treść czy forma sprawozdania finansowego w jednostkach sektora budżetowego, (w) Rachunkowość w teorii i praktyce. Tom III. Sprawozdawczość i analiza finansowa, W. Gabrusewicz (red) Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007

3. B. Rudnicka, Przychody w publicznych jednostkach oświatowych w świetle przepisów ustawy o rachunkowości i zasad szczególnych, „Doradca księgowość i płace w oświacie” nr 77, Grudzień 2007

4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. nr 128, poz. 861

5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. nr 208, poz. 1375

6. Rudnicka B., Opis kont zespołu 7, „Finanse Publiczne” nr 11(48), 2010

7. Rudnicka B., Jeszcze raz o kontach zespołu 7, „Finanse Publiczne” nr 12(49), 2010

8. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. nr 157, poz. 1240 ze zm.

9. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. z 2009 r. Dz. U. nr 152, poz. 1223 ze zm.

10. Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., Rachunkowość budżetowa, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010

11. <http://mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200632&typ=news> (20-03-2011).

## BIBLIOGRAFIA

1. Charytoniuk J., Nowy plan kont oraz szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (cz.2), „Poradnik Rachunko-

## ANALIZA PRODUKTYWNOŚCI ORGANIZACJI JAKO REZULTATU WSPÓLDZIAŁANIA STRATEGII I KULTURY ORGANIZACYJNEJ

*Streszczenie:* określono znaczenie zasobów niematerialnych w strategii rozwoju firmy. Zbadano wpływ kultury organizacyjnej na wyniki przedsiębiorstwa. Podjęto próbę dokonania pomiaru zasobów niematerialnych.

*Słowa kluczowe:* produktywność, zasoby niematerialne, kultura organizacyjna

EngD Anna Wojtowicz

## ANALYSIS OF PRODUCTIVITY AS A RESULT OF SYNERGY BETWEEN THE STRATEGY AND ORGANIZATIONAL CULTURE

*Summary.* The importance of intangible assets in the company's growth strategy is identified. Author defines the influence of organizational culture on business results. Article presents an attempt of measuring intangible assets.

*Keywords:* productivity, intangible assets, organizational culture.

### 1. Uwagi wstępne

Termin produktywność jest używany w dwóch aspektach [Kosieradzka 2000, s. 84]:

- jako miara efektywności działania organizacji, wyrażana stosunkiem osiągniętych wyników produkcyjnych do nakładów zużytych do ich uzyskania (ujęcie techniczne),

- jako mentalność ciągłego usprawniania, przejawiająca się w organizowaniu i wspieraniu wszelkiego rodzaju przedsięwzięć, mających na celu ciągłe podnoszenie efektywności działania organizacji, poprawienie jej pozycji rynkowej oraz zwiększenie zadowolenia pracowników z warunków pracy i poziomu życia (ujęcie społeczno-techniczne). Podejścia te są komplementarne.

Produktywność można traktować jako bardziej skonkretyzowaną kategorię oceny przedsiębiorstwa niż efektywność [Haus 2000, s. 219]. Przez efektywność rozumie się stosunek (relację) wytworzonych dóbr do nakładów czynników wytwórczych poniesionych na ich wytworzenie. Produktywność tę relację konkretyzuje, podając ów wynik w przeliczeniu na jednostkę nakładu. Jeżeli stosunek ten wyrazimy wielkością wytworzonych dóbr do jednostkowych nakładów pracy żywej, to otrzymamy wydajność pracy [Kozioł 2000, s. 294]. Można więc stwierdzić, iż produktywność obejmuje wąski zakres zagadnień związanych z efektywnością wykorzystania czynników wytwórczych, natomiast efektywność odnosi się do wszystkich elementów ludzkiej działalności przynoszących większe lub mniejsze efekty.

W krótkim okresie najczęściej stosowanymi miernikami efektywności organizacji są: produkcja,

wydajność oraz satysfakcja i morale członków organizacji w ujęciu socjologicznym.

Wśród efektywnościowych kryteriów organizacji stosowanych w dłuższym okresie najczęściej wymienia się adaptacyjność i rozwój organizacji [Kozioł 1998, s. 196]. Zróżnicowany wpływ czynników zewnętrznych i wewnętrznych wymusza na organizacji zmianę struktur, celów i metod funkcjonowania. Skuteczne przeprowadzenie takich zmian jest nie tylko wyzwaniem, ale i warunkiem przetrwania organizacji. Zgodnie z podejściem behawioralnym w zarządzaniu można stwierdzić, iż sprawnie realizowany proces zarządzania prowadzi do wzrostu efektywności organizacji.

### 2. Wpływ kultury organizacyjnej na wyniki przedsiębiorstwa

Logika efektywności kultury organizacyjnej zawiera się w następujących zasadach [Perechuda 1998, s. 13]:

1. Wysoka efektywność funkcjonowania wielu organizacji wynika z adekwatnych zachowań i decyzji,

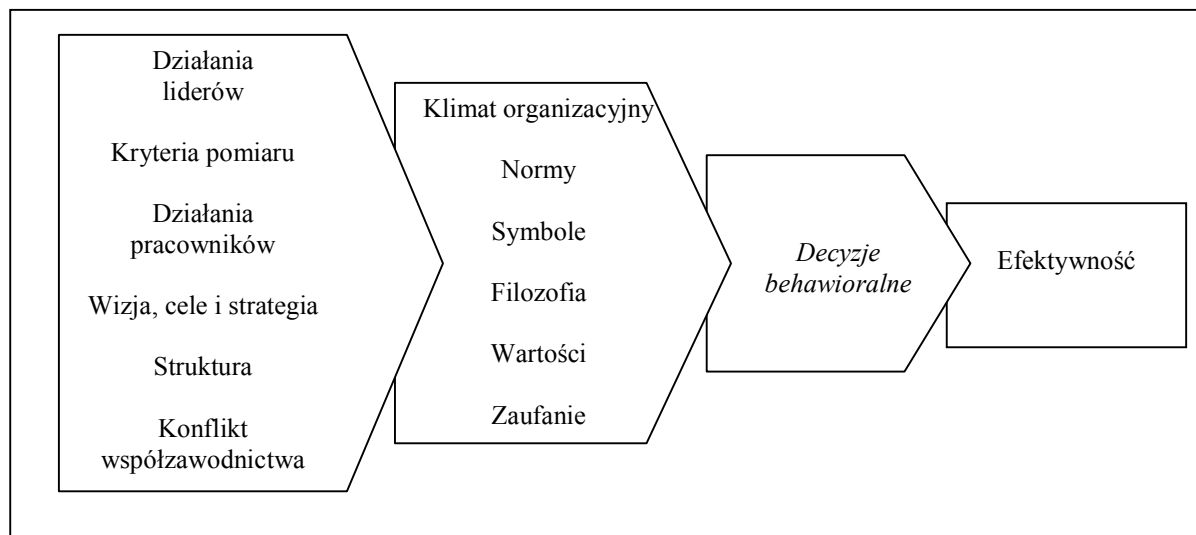
2. Kultura determinuje wzory zachowań i decyzji,

3. Należy precyzować parametry kultury organizacyjnej oraz siły ją kształtujące,

4. W procesie transformacji kultury organizacyjnej menadżerowie powinni znać jej parametry oraz siły ją kształtujące, co umożliwi im bezpośrednie oddziaływanie na jej kształt.

Ocena wpływu kultury organizacyjnej na efektywność funkcjonowania organizacji jest trudna, wynika m.in. to z faktu, iż jest ona zasobem niematerialnym, który *ex definitione* nie daje się

zmierzyć. Jednocześnie wiadomo, że brak swoistej kultury organizacyjnej, zwłaszcza w nowych przedsiębiorstwach, powoduje występowanie takich negatywnych zjawisk jak: brak spójności zespołu, trudności identyfikacyjne, problemy w procesie komunikacji społecznej i dysonanse poznawcze. Zjawiska te mają niewątpliwie istotny wpływ na efektywność funkcjonowania organizacji gospodarczej. Model przyczynowo – skutkowy między kulturą organizacyjną a efektywnością przedsiębiorstwa przedstawia rys. 1.



**Rys. 1. Kultura organizacyjna a efektywność przedsiębiorstwa**

Źródło: [Perechuda 1998, s. 17]

Kultura organizacyjna jest wypadkową kultury społeczeństwa i jednostki, zinternalizowaną w przestrzeni funkcjonowania przedsiębiorstwa. Model pokazuje stopniowe „zawężanie” dowolności przejawiania się kultury organizacyjnej poprzez jej ukierunkowanie na realizację celów przedsiębiorstwa. Jednak prostej zależności między kulturą organizacji a jej efektywnością nie można wykazać.

Kultura organizacyjna ma służyć realizacji celów przedsiębiorstwa i jest elementem wyborów strategicznych. Wobec tego można stwierdzić, że efektywność organizacji zależy od dostosowania kultury organizacyjnej do charakteru otoczenia (wskazują na to m.in. Deal i Kennedy). W przedsiębiorstwach działających w otoczeniu stabilnym i przewidywalnym należy inwestować w wypracowywanie silnej i spójnej kultury organizacyjnej, bo to od niej zależą zyski przedsiębiorstwa. Natomiast przedsiębiorstwa działające w otoczeniu burzliwym powinny kształtować kulturę elastyczną, otwartą. W literaturze można spotkać również pogląd, iż istnieją takie cechy kultury organizacyjnej, które gwarantują lub uniemożliwiają efektywne funkcjonowanie organizacji niezależnie od cech otoczenia, a raczej w zależności od realizowanej strategii (np. Ouchi, Peters, Waterman). Temu pogładowi hołdują zwolennicy podziału kultur organizacyjnych na pro- i antyefektywnościowe, pisząc że w kulturze proefektywnościowej ludzie chętnie podkreślają przynależność do firmy, angażują się w

realizację celów, które przyjmują jako wspólne. Natomiast w kulturze antyefektywnościowej zjednoczenie ludzi ma charakter negatywny, blokuje uczenie się w organizacji. Wobec tego w kulturę organizacyjną powinny być wpisane: niejednoznaczność, ryzyko, otwartość, ciągłe poszukiwanie.

Kultura organizacyjna wywiera wpływ na sprawność organizacji poprzez [Kamiński 2000, s. 8]:

- Oddziaływanie na wydajność jednostek;
- Kształtowanie motywacji i zaangażowania jednostek;

- Normatywną kontrolę zachowań;
- Współoddziaływanie z innymi podsystemami organizacji.

*Oddziaływanie na wydajność jednostek.* Kultura organizacyjna stanowi zbiór doświadczeń wszystkich członków organizacji, zarówno tych, którzy pracują w niej obecnie, jak i tych, którzy w niej pracowali w przeszłości. Doświadczenia te dotyczą przede wszystkim skutecznych sposobów realizacji zadań i z tego powodu są przekazywane w procesie socjalizacji kolejnym członkom. Poprzez fakt gromadzenia i rozpowszechniania sposobów „dobrej pracy” następuje zwiększenie umiejętności realizacji zadań u członków organizacji.

*Kształtowanie motywacji i zaangażowania jednostek.* Kultura organizacyjna zaspokaja następujące potrzeby:

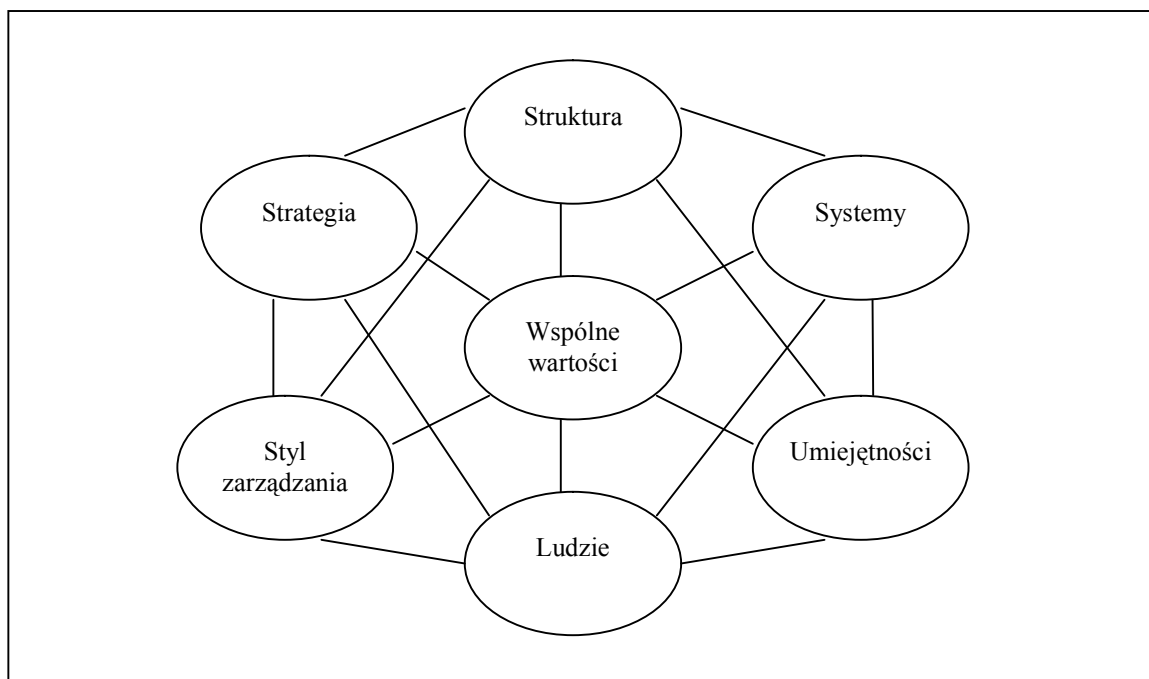
- potrzeba bezpieczeństwa – kultura organizacyjna zawiera wzorce zachowań oraz wytyczne, w symboliczny sposób wzmacnia i czyni jasne społecznie pożądane sposoby postępowania i myślenia oraz stanowi podstawę jednoznacznej komunikacji i interpretacji sytuacji. Poprzez tę „wspólną perspektywę” kultura wzmacnia poczucie stabilności. Tłumaczy to, dlaczego zmiana kultury organizacyjnej wywołuje niepewność. Brak możliwości zapewnienia bezpieczeństwa i związany z tym niepokój, są tym wyraźniejsze, im mniej zgodne z dotychczasową kulturą organizacyjną są nowo wprowadzane wzorce;



- potrzeba uznania – kultura organizacyjna zaspokaja potrzebę uznania poprzez artefakty (święta, rytuały, wygląd miejsca pracy);
- potrzeba przynależności – kultura organizacyjna wytwarza poczucie przynależności i stanowi podstawę wewnętrznej stabilności (funkcja integrycyjna). Artefakty kulturowe wzmacniają poczucie wspólnoty między członkami organizacji i odróżniają ich od ludzi z zewnątrz;
- potrzeba samorealizacji – kultura organizacyjna zaspokaja potrzebę samorealizacji, ponieważ

zachowania się. Zachowanie członków organizacji jest weryfikowane z oczekiwaniami zawartymi w kulturze organizacyjnej, dzięki sprzężeniu zwrotnemu (np. w postaci sankcji lub nagrody) pracownicy otrzymują wzorzec właściwego zachowania się.

*Współoddziaływanie z innymi podsystemami.*  
W szczególny sposób współoddziaływanie kultury organizacyjnej z pozostałymi podsystemami organizacji jest ukazane w schemacie McKinseya 7-S (rys.2).



**Rys. 2. Model organizacji 7-S**

Źródło: [Peters, Waterman 2000, s. 41]

nadaje pracy sens i ukazuje występujące w niej związki, które stały się niewidoczne w wyniku specjalizacji i automatyzacji.

*Normatywna kontrola zachowań.* Kultura organizacyjna określa sposób postępowania członków organizacji i pełni funkcję kontrolną w stosunku do nich. Kultura organizacyjna jest zbiorem wartości ujawniających się w następujących obszarach zachowań organizacyjnych: dbałość i wzgląd na ludzi, fachowość, przedsiębiorczość, sposób traktowania pracowników, konkurencyjność, rozwój, innowacyjność, jakość, wydajność, nastawienie na samorealizację, dawanie priorytetu raczej potrzebom społecznym niż pojedynczych osób, stwarzanie równych szans dla wszystkich pracowników, odpowiedzialność społeczna, praca zespołowa, nastawienie na rynek/klientów, oraz norm dotyczących takich aspektów zachowań organizacyjnych jak np.: tego, w jaki sposób menedżerowie traktują swoich podwładnych oraz jak ci podwładni odnoszą się z kolei do swoich podwładnych, obowiązującej etykiety w pracy, władzy, ambicji, lojalności itp. [Armstrong 1997, s.116-118]. Systemy wartości i standardy postępowania narzucają członkom organizacji pewne wymagania co do ich

Według tego modelu kultura organizacyjna działa na zasadzie „łącznika” między podsystemami „twardymi” i „miękkimi”. Poprzez fakt oddziaływania kultury organizacyjnej elementy „twarde” znajdujące się na wyższym poziomie uogólnienia, przechodzą w elementy „miękkie”, znajdujące się na poziomie jednostkowym, np. strategia określająca działania całej organizacji rozpatrywana przez pryzmat wartości (kultury organizacyjnej) przekłada się na umiejętności posiadane przez członków tej organizacji [Wojtowicz 2002, s. 279]. Poza tym w literaturze przedmiotu szczególnie podkreśla się związek między kulturą organizacyjną, strategią i strukturą jako determinujący dla sprawności działania organizacji. Kultura organizacyjna zmniejsza zapotrzebowanie na formalne uregulowania organizacyjne oraz wpływa na organizacyjne subsystemy, ułatwiając zaakceptowanie środków postępowania (przyśpieszone wdrażanie planów i projektów), przepływ informacji i elastyczną realizację zadań [Kamiński 2000, s. 8]. W odniesieniu do strategii przedsiębiorstwa kultura organizacyjna wpływa – poprzez podstawowe założenia – na percepcję członków organizacji, formułowanie i implementację strategii, a przez wzorce zachowań – na kontrolę strategiczną. Należy jednak pamiętać, że przeszłe doświadczenia

czenia i skuteczne w przeszłości sposoby myślenia determinują aktualnie opracowywaną i wdrażaną strategię, co może przyczynić się w znaczący sposób do obniżenia zdolności organizacji do adaptacji w otoczeniu.

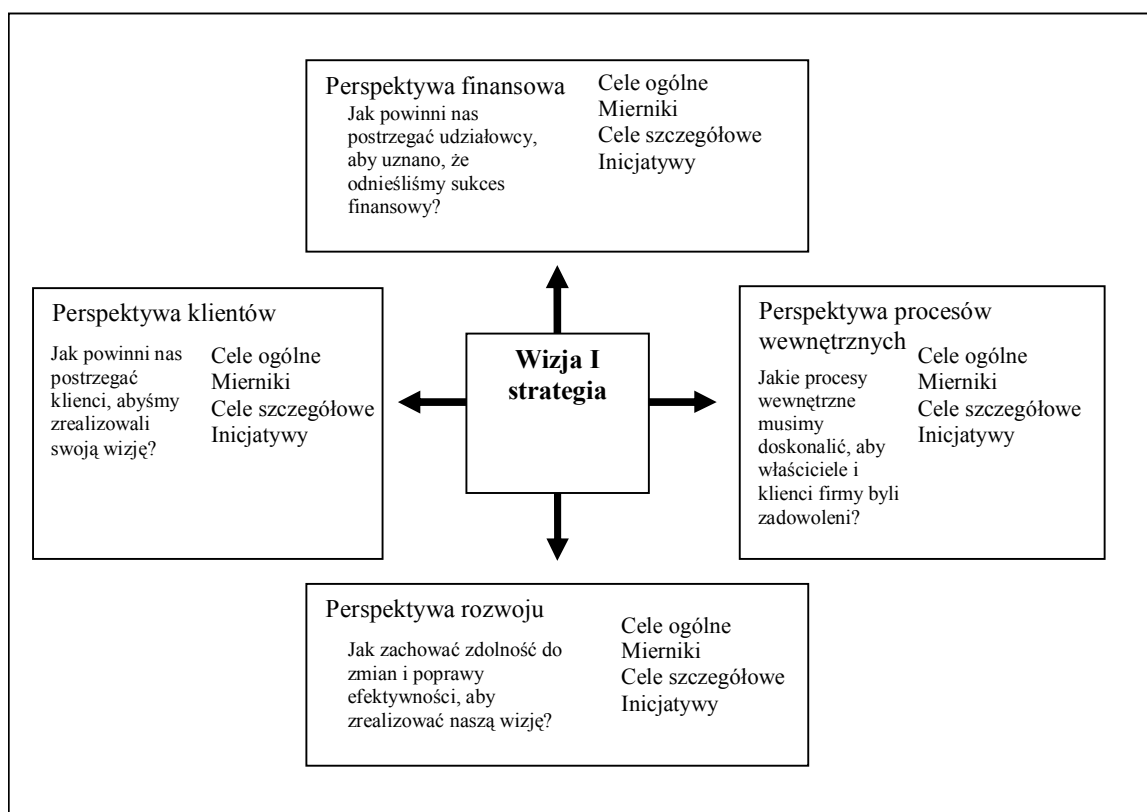
Poza tym znaczenie wartości (kultury organizacyjnej) rośnie w miarę, jak w każdej dziedzinie przemysłu wzrasta udział usług, elementów niematerialnych, względnych oraz wraz ze wzrostem oczekiwań, że partnerzy stworzą sieć relacji z klientami zewnętrznymi i wewnętrznymi. Tego nie można nakazać, ponieważ jest to produkt kultury organizacyjnej.

Trwałe sukcesy odnoszą te przedsiębiorstwa, które dokonały właściwych wyborów strategicznych i umiały dostosować swoją społeczną organizację tak, że wybrana strategia mogła być skutecznie realizowana oraz te, które są w stanie ustawicznie dostosowywać się do nowych warunków rynkowych, wymogów konkurencji i zmian zachodzących w otoczeniu [Brilman 2000, s. 65]. Sukcesywne rozwiązywanie problemów przedsiębiorstwa w praktyce nie jest możliwe bez inicjatywy i współdziałania wszystkich niemal pracowników, a także bez zapewnienia im określonego zakresu swobody sprzyjającej szybkiej

utrzymać minimum ograniczeń niezbędnych do skoordynowanego działania poprzez odwołanie się do kultury (organizacyjnej), która jest tworzona w społeczności połączonej realizacją wspólnego celu.

### 3. Strategiczna karta wyników jako narzędzie pomiaru wpływu kultury organizacyjnej na wyniki przedsiębiorstwa

Systemy i procesy zarządzania zawsze mają jakiś fundament. Tradycyjne systemy zarządzania budowane były na fundamencie systemu finansowego<sup>1</sup>. System ten funkcjonował dobrze, aż do momentu gdy coraz więcej przedsiębiorstw zaczęło inwestować w relacje z klientami, technologie oraz wewnętrzne umiejętności – procesy, których wartości nie można zmierzyć tradycyjnymi metodami finansowymi, opartymi na koszcie historycznym. Konflikt pomiędzy koniecznością budowania strategicznych umiejętności firmy a sztywną zasadą kosztu historycznego w rachunkowości finansowej przyczynił się do opracowania nowej koncepcji: strategicznej karty wyników (Balanced Scorecard – BSC), której logika jest bardzo przejrzysta. W karcie występują cztery perspektywy patrzenia na efektywność firmy: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju (rys. 3).



Rys. 3. Idea strategicznej karty wyników

Źródło: [Kaplan, Norton 2001, s. 28]

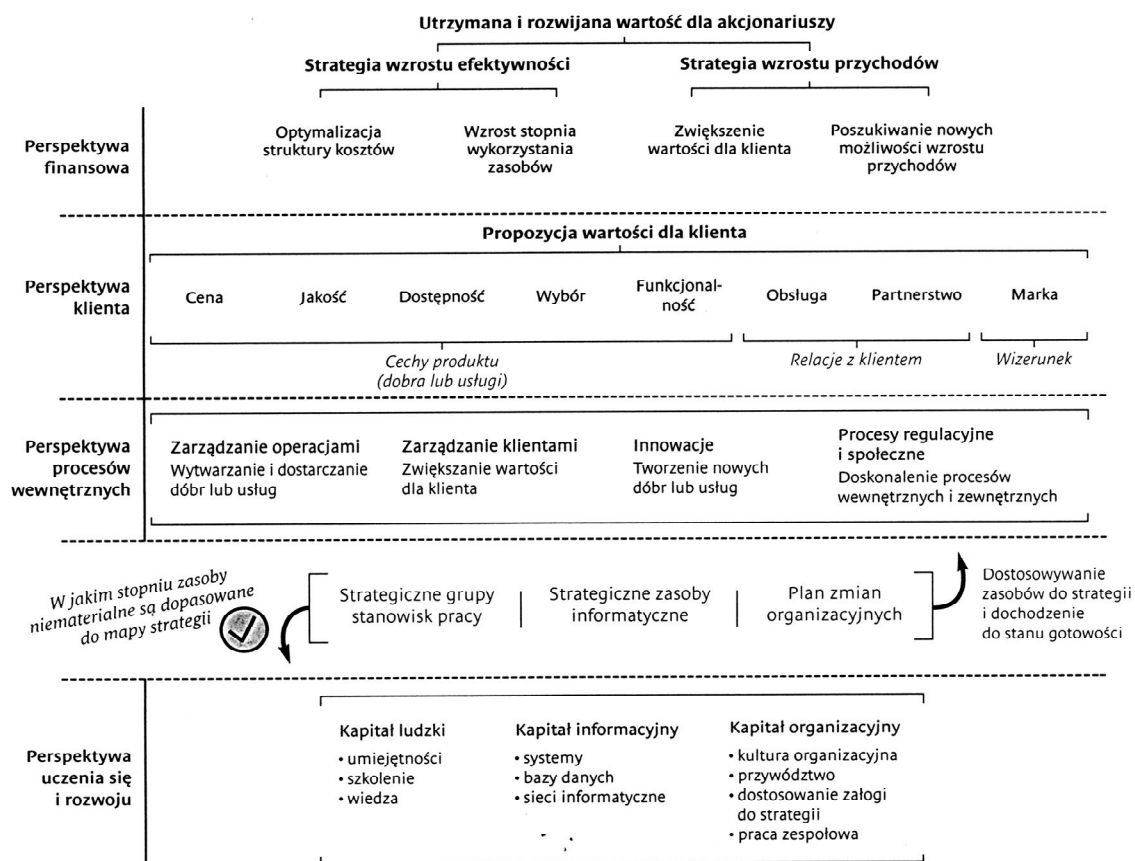
reakcji na zmiany otoczenia. W związku z dążeniem do upraszczania struktur organizacyjnych (zasada prostoty) oraz wzrostem swobody i uprawnień jednostek organizacyjnych (zasada autonomii) zmniejszeniu ulega również znaczenie zarządzania dyrektywnego i hierarchicznego. Gdy trudno jest zarządzać przy pomocy formalnych reguł i nakazów, wtedy trzeba

Każda z przedstawionych perspektyw jest bardzo ważna dla oceny obecnego i przyszłego sukcesu firmy. Perspektywa finansowa mierzy obecny sukces

<sup>1</sup> Głównie odbywało się to w oparciu o model stopy zwrotu z inwestycji (ROI), zapoczątkowanego przez firmę DuPont [Kaplan, Norton 2001, s. 241].

finansowy firmy jako biznesu. Perspektywa klienta wskazuje źródła tego sukcesu, którymi są pozycja rynkowa i satysfakcja klientów. Aby osiągnąć sukces rynkowy i finansowy, firma musi mieć właściwe procesy, których efektywność jest mierzona w perspektywie procesów wewnętrznych. Przyszły sukces przedsiębiorstwa zależy również od jej zdolności do zmian i dalszego wzrostu, które są mierzone w perspektywie wzrostu.

więcej, zasoby niematerialne rzadko wywierają bezpośredni wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa. Działają za to w sposób pośredni, poprzez złożone łańcuchy przyczynowo-skutkowe. Autorzy stwierdzają: „*zdając sobie sprawę z problemów związanych z wartościowaniem zasobów niematerialnych, dochodzimy do wniosku, że pomiar tworzonej przez nie wartości wpisany jest w kontekst realizowanej w danym momencie strategii przedsiębiorstwa*” [Kaplan, Norton



**Rys. 4. Mapa strategii**

Źródło: [Kaplan, Norton 2004, s. 77].

Karta zapewnia równowagę pomiędzy zewnętrznymi miernikami satysfakcji akcjonariuszy i klientów, a wewnętrznymi miernikami efektywności kluczowych procesów oraz rozwoju. Mierniki realizacji celów, które mierzą efekt zdarzeń przeszłych, są równoważone miernikami wskazującymi na przyszłe wyniki firmy (wskaźniki przyszłego sukcesu). Karta opisuje także równowagę pomiędzy miernikami obiektywnymi i łatwo kwantyfikowalnymi (mierniki realizacji celów), a miernikami subiektywnymi i trudnymi do uchwycenia (wskaźniki przyszłego sukcesu).

Badanie i ocena stopnia gotowości ludzi, systemów i kultury organizacyjnej do realizacji strategii firmy radykalnie zwiększa szanse skutecznego wdrażania strategii [Kaplan, Norton 2004, s. 73]. Cała trudność takich badań polega na tym, że zasoby niematerialne mają odmienną wartość dla różnych podmiotów, ponadto prawie nigdy nie tworzą wartości same z siebie, tylko muszą być łączone z innymi. Co

2004, s. 74]. Wobec powyższego można stwierdzić, iż pomiar wartości zasobów niematerialnych oznacza tak naprawdę szacowanie, jak bardzo zasoby te są dopasowane do strategii firmy. W przypadku gdy przedsiębiorstwo posiada trafną strategię, a jego niematerialne zasoby dobrze z nią współgrają, można być pewnym, że przyniosą one zyski. Natomiast w sytuacji, gdy zasoby te nie będą dopasowane do strategii lub gdy strategia będzie niewłaściwa, nie będą one w stanie wypracować dużej wartości – nawet gdy poniesie się na ich rzecz znaczne inwestycje. Powiązania powyższych zasobów ze strategią i wynikami przedsiębiorstwa dokonano za pomocą „mapy strategii”<sup>2</sup> (rys. 4). Stopień dostosowania kapitału

<sup>2</sup> Mapa strategii stanowi strukturę wiążącą zasoby niematerialne z procesem tworzenia wartości dla akcjonariuszy za pośrednictwem czterech perspektyw. *Perspektywa finansowa* przedstawia ilościowe wyniki strategii w postaci typowych wskaźników finansowych. *Perspektywa klienta* formułuje

| Element kapitału organizacyjnego      | Cele strategiczne   | Mienniki osiągnięcia celu  | Założony poziom osiągnięcia celu | Obecny poziom osiągnięcia celu |  |
|---------------------------------------|---|--|----------------------------------|--------------------------------|--|
| Kultura organizacyjna                 | Wywołać powszechną świadomość i internalizację misji, wizji i podstawowych wartości niezbędnych do wdrożenia strategii. | Orientacja na klienta (narzędzie pomiaru: badanie nabywców; odsetek pracowników właściwie pojmujących misję firmy).            | 80%                              | 68%                            |  |
|                                       |   | Stosunek do innych podstawowych wartości (narzędzie pomiaru: badanie gotowości pracowników do przeprowadzenia zmian).          | 80%                              | 52%                            |  |
| Przywództwo                           | Zapewnić firmie na wszystkich szczeblach zarządzania takich liderów, którzy zmobilizują ją do realizacji strategii.     | Luka kompetencyjna (procent najważniejszych cech z modelu kompetencji ocenianych powyżej poziomu granicznego).                 | 90%                              | 92%                            |  |
| Dostosowanie organizacji do strategii | Dostosować cele i systemy motywacyjne do wymogów strategii na wszystkich szczeblach firmy.                              | Świadomość strategii (odsetek pracowników wykazujących się znajomością strategicznych priorytetów firmy).                      | 80%                              | 75%                            |  |
|                                       |   | Dostosowanie do strategii (odsetek pracowników, których cele i bodźce motywacyjne są powiązane ze Zrównoważoną Kartą Wyników). | 100%                             | 60%                            |  |
| Praca zespołowa                       | Zadbać o wymianę wewnątrz firmy wiedzy i umiejętności o strategicznym znaczeniu.  | Dzielenie się najlepszymi rozwiązaniami (przeciętna liczba wejść do systemu zarządzania wiedzą na jednego pracownika).         | 5.0                              | 6.1                            |  |

**Rys. 5. Raport o stopniu gotowości kapitału organizacyjnego**

Źródło: [Kaplan, Norton 2004, s. 77].

ludzkiego, kapitału informacyjnego i kapitału organizacyjnego<sup>3</sup> do strategii określono mianem gotowości strategicznej<sup>4</sup>. Strategiczną gotowość poszczególnych typów zasobów niematerialnych należy rozumieć następująco:

propozycję wartości, jaką zamierza zaoferować przedsiębiorstwo, by zapewnić sobie sprzedaż produktu oraz lojalność docelowych nabywców. *Perspektywa procesów wewnętrznych* określa najważniejsze procesy tworzenia propozycji wartości i jest ona przekazywana poszczególnym klientom. *Perspektywa uczenia się i rozwoju*, stanowi podstawę mapy, obrazuje najważniejsze dla powodzenia strategii zasoby niematerialne [Kaplan, Norton 2004, s. 76].

<sup>3</sup> Badacze określili trzy kategorie zasobów niematerialnych o zasadniczym znaczeniu dla wdrożenia jakiegokolwiek strategii przedsiębiorstwa, są to: - kapitał ludzki (umiejętności, zdolności i wiedza pracowników firmy), - kapitał informacyjny (bazy danych, systemy informacyjne, sieci i infrastruktura technologiczna firmy), - kapitał organizacyjny, jest najmniej zrozumiałym zasobem niematerialnym, co powoduje jego pomiar jest szczególnie trudny (**kultura organizacyjna**, jakość przywództwa, dostosowanie ludzi do zadań strategicznych oraz zdolność pracowników do dzielenia się wiedzą z innymi) [Kaplan, Norton 2004, s. 75].

<sup>4</sup> Strategiczna gotowość jest ściśle związana z pojęciem płynności, używanym zazwyczaj w odniesieniu do finansowych i rzeczowych aktywów w bilansie przedsiębiorstwa. strategiczną gotowość zasobów niematerialnych wyrażono podobnie – ich stan gotowości jest tym wyższy, im szybciej przyczyniają się do zarabiania gotówki. Stopień w jakim zasoby niematerialne przyczyniają się (lub nie) do właściwego przebiegu ważnych procesów wewnętrznych, określa ich strategiczną gotowość – a tym samym wartość dla przedsiębiorstwa [Kaplan, Norton 2004, s. 77].

Kapitał ludzki: czy rodzaj i poziom umiejętności pracowników jest odpowiedni dla realizacji kluczowych procesów wewnętrznych umieszczonych na mapie strategii;

Kapitał informacyjny: w jakim stopniu posiadana infrastruktura i aplikacje technologii informatycznej wspierają bardzo ważne procesy wewnętrzne;

Kapitał organizacyjny: najpierw należy określić jakich zmian będzie wymagać wdrożenie nowej strategii firmy (nazwanej „planem zmian organizacyjnych”), a następnie zidentyfikować i zmierzyć stan gotowości do realizacji planu zmian – kultury organizacyjnej, przywództwa, załogi oraz wszelkich systemów sprzyjających pracy zespołowej.

Wprowadzenie zmian w strategii organizacji wymaga zasadniczych przekształceń w sposobie działania na wszystkich szczeblach organizacji, co oznacza, że ludzie powinni zmienić swoje postawy i sposób postępowania, czyli właśnie kulturę. Ocena stopnia gotowości kultury organizacyjnej opiera się przede wszystkim na zidentyfikowaniu i stworzeniu profilu wiodących wartości kulturowych przedsiębiorstwa oraz ustaleniu sposobu postrzegania sytuacji wewnątrz przedsiębiorstwa przez pracowników. Po ustaleniu obrazu kulturowego przedsiębiorstwa kierownictwo organizacji jest w stanie ocenić, w jakim stopniu jej kultura jest zgodna z zamierzoną strategią i jakie zmiany w tym zakresie powinny ewentualnie nastąpić. Kierownictwo powinno dążyć do uzgodnienia w obrębie całej placówki takich wartości ogólnych jak: szczerść, szacunek dla innych, właściwe traktowanie współpracowników czy działanie na rzecz zadowolenia

klientów.

Uzyskane informacje odnośnie gotowości strategicznej wszystkich typów zasobów niematerialnych należy zebrać w postaci raportu, zawierającego opis stanu obecnego zasobów oraz stanów pożądanых wraz z miernikami ich osiągnięcia (rys.5).

#### 4. Zakończenie

Podsumowując powyższe rozważania należy stwierdzić, iż niematerialne zasoby opisane w perspektywie uczenia się i rozwoju stanowią podstawę strategii każdej firmy, a ich pomiar dostarcza informacji o zasadniczym znaczeniu. Dlatego nawet jeśli zaproponowane mierniki są nieprecyzyjne, to sama próba dokonania ich pomiaru świadczy, o tym, że zasoby te są przez przedsiębiorstwo traktowane jako ważna część procesu tworzenia wartości. A sam proces pomiaru zasobów niematerialnych i zarządzania nimi odgrywa główną rolę w przemianie organizacji w efektywne, strategicznie zorientowane przedsiębiorstwo.

#### BIBLIOGRAFIA

1. Armstrong M., [1997], Jak być lepszym menedżerem, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
2. Brilman J., [2002], Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania, PWE, Warszawa.
3. Haus B., [2000], Czynniki wzrostu produktywności przedsiębiorstwa, [w:] Strategie wzrostu produktywności firmy, materiały konferencji naukowej pod redakcją A. Stabryły, Kraków.
4. Kamiński R., [2000], Kultura organizacyjna a sprawność organizacji, Przegląd Organizacji, nr 9.
5. Kaplan R.S., Norton D.P. [2001], Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działania?, PWN, Warszawa.
6. Kaplan R.S., Norton D.P., [2004], Czy niematerialne zasoby współgrają ze strategią twojej firmy?, „Harvard Business Review Polska”, kwiecień.
7. Kosieradzka A., [2000], Ocena i analiza produktywności w przedsiębiorstwie, [w:] Strategie wzrostu produktywności firmy, materiały konferencji naukowej pod redakcją A. Stabryły, Kraków.
8. Koziół L., [1998], Aspekty behawioralne procesu zarządzania, [w:] Problemy transformacji systemowej krajów Europy środkowo-wschodniej, Małopolska Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Tarnowie, Tarnów.
9. Koziół L., [2000], Produktywność jako przedmiot badań zachowań organizacyjnych, [w:] Strategie wzrostu produktywności firmy, materiały konferencji naukowej pod redakcją A. Stabryły, Kraków.
10. Perechuda K., [1998], Metody zarządzania przedsiębiorstwem, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
11. Peters T.J., Waterman R.H., Jr., [2000], Poszukiwanie doskonałości w biznesie, Wydawnictwo MEDIUM, Warszawa.
12. Wojtowicz A., [2002], Diagnozowanie kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa, [w:] Zarządzanie operacyjne w firmie. Perspektywy i doświadczenia, pod redakcją L. Koziół, Wydawnictwo MWSE, Tarnów.

# KTÓRY Z MODELI NADZORU KORPORACYJNEGO NAJSKUTECZNIEJSZY?

*Streszczenie.* Opisano klasyfikację modeli nadzoru korporacyjnego, ich konstrukcję i obszary działania, dokonano analizy poszczególnych modeli. Określono ramy optymalnego modelu nadzoru korporacyjnego.

*Słowa kluczowe:* nadzór korporacyjny, modele nadzoru korporacyjnego

**mgr Ewa Zych, mgr Witold Zych**

## WHICH CORPORATE GOVERNANCE MODEL IS MOST EFFECTIVE?

*Summary.* The classification of corporate governance models, their structure and policies were describes. Author analyses the different models. He defines an optimal model of corporate governance.

*Keywords:* corporate governance, corporate governance models.

### 1. Wprowadzenie

Globalizacja gospodarki światowej, rozwój rynków kapitałowych i przedsiębiorstw ponadnarodowych oraz złożona sieć powiązań (globalna pajęczyna), a także trwający od września 2008r. światowy kryzys finansowy wymuszają konieczność doskonalenia mechanizmów nadzoru korporacyjnego. Jak wskazuje praktyka mechanizmy tego nadzoru nie zawsze są użyteczne dla właścicieli i organów założycielskich przedsiębiorstw, a także dla jednostek z otoczenia firmy (inwestorzy, banki, urzędy skarbowe, ZUS, audytorzy i in.). Dowodzą tego wypowiedzi znanych ekonomistów i przedsiębiorców. Dla przykładu noblista Edmund Phelps twierdzi, że klasyczna ekonomia okazała się bezużyteczna w analizowaniu dobrze działającej gospodarki, a co dopiero gospodarki działającej źle. Inny noblista – Joseph Stiglitz uważa, że thatcheryzm i reaganomika zniszczyły kapitalizm i w jego miejsce ustanowiły cywilizację powszechnego handlu.

### 2. Nadzór korporacyjny a nadzór właścicielski

Pojęcie nadzoru korporacyjnego pojawiło się we współczesnej ekonomii za sprawą A. A. Berle'a i G. C. Means'a w pierwszej połowie lat trzydziestych ubiegłego wieku. Wykazywali oni rozbieżność interesów między właścicielami i zarządzającymi, niemożliwość monitorowania działań korporacji przez mniejszościowych akcjonariuszy oraz przeniesienie kontroli firmy z właścicieli na zarządzających.

W 1976r. M.C. Jensen i W. H. Meckling poparli wyniki badań Berle'a i Means'a wywodzące, że istnieje problem agencji pomiędzy właścicielem a zarządzającym. Te założenia przyczyniły się do powstania teorii agencji, która dała podwaliny dalszych badań nad nadzorem korporacyjnym. Autorzy teorii agencji są zdania, że nadzór korporacyjny koncentruje się na badaniu powiązań pomiędzy właścicielami firmy, a wynajętymi przez nich agentami, którzy w imieniu właścicieli zarządzają firmą (kontrolują ją) i mają obowiązek powiększania majątku właścicieli. Właściciele przenoszą na nich część swoich uprawnień do podejmowania decyzji, zaś nadzór korporacyjny powinien zapewnić zgodność tych decyzji z interesami

właścicieli firmy.

Pod pojęciem nadzoru nad działalnością spółek rozumie się „zintegrowany zbiór zewnętrznych i wewnętrznych mechanizmów kontroli, które łagodzą konflikt interesów między menedżerami a akcjonariuszami wynikający z oddzielenia własności od kontroli”<sup>1</sup>. W gospodarce rynkowej występuje wiele mechanizmów umożliwiających kontrolę działalności spółki. Zewnętrzną sprawuje rynek kapitałowy, rynek produktów, rynek pracy, audyt zewnętrzny, zaś wewnętrzną chociażby komórki kontroli czy audyt wewnętrzny. Bardzo szeroko definiuje nadzór korporacyjny OECD jako „sieć relacji pomiędzy kadrą kierowniczą, zarządem, radą nadzorczą, akcjonariuszami oraz innymi grupami interesów, która tworzy strukturę pozwalającą na ustalenie celów spółki, środków niezbędnych do ich realizacji oraz sposobów monitorowania wyników”<sup>2</sup>.

H. L. Baer i C. W. Gray określają nadzór właścicielski jako monitoring i kontrolę konieczne do zdobycia dostępu do niezbędnych informacji, do podjęcia decyzji inwestycyjnych oraz monitorowania agentów (menedżerów) do działań w interesie właścicieli kapitału<sup>3</sup>. Natomiast P. Tamowicz definiuje nadzór właścicielski jako system prawnych i ekonomicznych instytucji (formalnych i nieformalnych reguł działania) służących regulowaniu stosunków kontraktowych pomiędzy wszystkimi podmiotami zaangażowanymi w funkcjonowanie korporacji (akcjonariuszami, kredytodawcami, menedżerami, pracownikami, dostawcami)<sup>4</sup>.

Należy zauważyć, że w literaturze często używane są zamiennie dwa terminy: nadzór korporacyjny oraz nadzór właścicielski. Nadzór właścicielski

<sup>1</sup> Baysinger B., Hoskisson R.E., *The Composition of Boards of Directors and Strategic Control: Effects on Corporate Strategy*, „Academy of Management Review” 1990, vol. 15, no 1, s. 72

<sup>2</sup> Jerzemowska M., *Nadzór korporacyjny*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2002, s.11

<sup>3</sup> Zalega K., *Spór o pojęcie corporate governance*, „Organizacja i Kierowanie”, 2000, nr 3

<sup>4</sup> Tamowicz P., *Co to jest corporate governance?*, <http://www.pfcg.org.pl>

jest pojęciem węższym niż nadzór korporacyjny (zob. Rysunek 1).

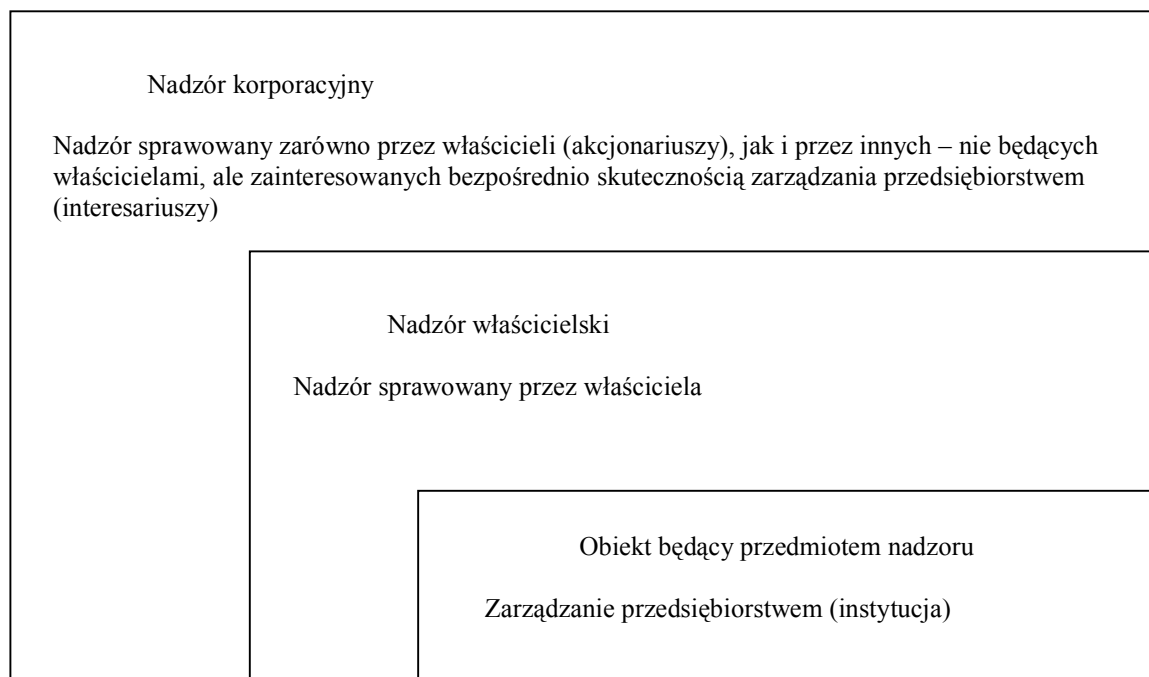
Problem nadzoru korporacyjnego należy widzieć przez pryzmat wielu dziedzin wiedzy, chociażby takich jak: mikroekonomia, makroekonomia, organizacja i zarządzanie, prawo, rachunkowość, finanse, psychologia, socjologia czy polityka.

wynagrodzeń,

- nadzór nad działalnością korporacji, ocena sposobu zarządzania korporacją,

- ocena i aprobowanie celów finansowych korporacji oraz głównych planów działań,

- ocena i aprobowanie głównych zmian pod kątem ich zgodności z nadrzędnymi zasadami audytu i



**Rys. 1. Pole obserwacji badawczych wyznaczonych terminami „nadzór właścicielski” i „nadzór korporacyjny”**

Źródło: Wawrzyniak B., Nadzór korporacyjny: perspektywa badań, „Organizacja i Kierowanie”, 2000, nr 2

### 3. Funkcje nadzoru korporacyjnego

Wśród wielu ujęć funkcji nadzoru korporacyjnego na szczególną uwagę zasługuje podejście H. Mintzberga, który wymienia siedem funkcji<sup>5</sup>:

- wybór kierownictwa spółki,
- sprawowanie bezpośredniej kontroli w sytuacjach kryzysowych,
- rewizja decyzji zarządczych i wyników ekonomicznych,
- absorbowanie wpływów zewnętrznych,
- tworzenie kontraktów (zdobywanie funduszy) dla organizacji,
- wspieranie wizerunku organizacji,
- przekazywanie porad i zaleceń.

Amerykański Instytut Prawa (*American Law Institute*) wskazuje następujące obszary działań nadzoru<sup>6</sup>:

- wybór, ocena, zwalnianie osób z naczelnego kierownictwa firmy, a także określenie wysokości ich

rachunkowości,

Wykonywanie innych funkcji określonych przez przepisy prawne lub statut spółki.

W teorii instytucjonalnej (*institutional theory*) przyjęto, że podstawową funkcją nadzoru korporacyjnego jest potwierdzenie przynależności spółki do otoczenia zewnętrznego przez określenie celów zgodnych z oczekiwaniami tego otoczenia. Założenia te przypisują instytucjom nadzoru korporacyjnego kluczową rolę w zabezpieczeniu długofalowego rozwoju spółki poprzez ciągły nadzór nad procesami dostosowawczymi do zmian w jej otoczeniu.

<sup>5</sup> Mintzberg H., *Power In and Around Organisation*, Prentice Hall, Engelwood Cliffs NJ, 1983, s.72

<sup>6</sup> Simon H. A., *Compensation of Executives*, „Sociometry” 1957, s.20, [za: Rudolf S., Urbanek P., Janusz T., Stos D., *Efektywny nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s.32]

Według teorii zasobowej (*resource dependency theory*) korporacje są wzajemnie od siebie zależne ze względu na dostęp do zasobów, a dobór członków rady spółki winien zapewnić budowę łańcucha wzajemnych powiązań z innymi korporacjami w otoczeniu spółki w celu regulowania jej własnej niezależności. Instytucje nadzoru korporacyjnego jako ogniwa łączące spółkę z otoczeniem zewnętrznym, skutecznie wspomagają osiągnięcie przez nią wyższych

opiera się nie tylko na charakterze zależności pomiędzy radą nadzorczą i zarządem, ale także na sile tych zależności. Mogą istnieć następujące relacje między pozycją rady nadzorczej i zarządu<sup>7</sup>:

- mocna rada/ mocny zarząd,
- mocna rada/ słaby zarząd,
- mocny zarząd/ słaba rada,
- słaba rada/ słaby zarząd.

Mocną lub słabą pozycję każdego z tych

Tabela 1

### Klasyfikacja modeli nadzoru korporacyjnego

| Podejście                           | Rynkowe   | Oparte na relacjach w środowisku (sieciowe)                                |  |  |
|-------------------------------------|---|--|--|--|
|                                     | System anglo-amerykański                              | System niemiecki   | System łańciński   | System japoński  |
| Kraje                               | Stany Zjednoczone, Wielka Brytania, Kanada, Australia | Niemcy, Holandia, Szwajcaria, Szwecja, Austria, Dania, Norwegia, Finlandia | Francja, Włochy, Hiszpania, Belgia   | Japonia  |
| Koncepcja korporacji                | Instrumentalna, zorientowana na akcjonariuszy         | Instytucjonalna  | Instytucjonalna  | Instytucjonalna  |
| Forma organu nadzoru korporacyjnego | Pojedynczy organ                                      | Podwójny organ   | Pojedynczy lub podwójny organ we Francji, pojedynczy w pozostałych krajach | Pojedynczy organ   |
| Wpływy akcjonariusz                 | Akcjonariusze   | Banki, pracownicy, grupy oligarchiczne                                     | Holdingi finansowe, rząd, rodziny – ogólnie: grupy oligarchiczne           | Banki, instytucje finansowe, pracownicy, grupy oligarchiczne |
| Ważność giełdy                      | Duża  | Średnia/duża   | Średnia  | Duża   |
| Aktywność rynku kontroli korporacji | Duża  | Brak   | Brak   | Brak   |
| Koncentracja własności              | Niska   | Średnia/wysoka   | Wysoka   | Niska/średnia  |
| Zależność wynagrodzeń od rezultatów | Wysoka  | Niska  | Średnia  | Niska  |
| Horyzont czasowy                    | Krótki  | Długi  | Długi  | Długi  |

Źródło: Weimer J., Pape J. C., *The Taxonomy of System of Corporate Governance*, "Corporate Governance: An International Review", 1999, t.7 nr 2, s.154

celów efektywnościowych.

Teoria interesariuszy (*stakeholder theory*) zwraca natomiast uwagę na to, że dobrymi wynikami spółki zainteresowani są nie tylko akcjonariusze spółki (*shareholders*), ale znacznie liczniejsze grono osób fizycznych i prawnych zwanych interesariuszami (*stakeholders*). Dlatego podstawową funkcją rady nadzorczej, jako instytucji nadzoru korporacyjnego jest koordynacja działań mająca na celu negocjowanie i osiągnięcie kompromisu między celami różnych podmiotów, stanowiących interesariuszy spółki. Teoria ta wpływa na zwiększenie zakresu społecznej odpowiedzialności korporacji i sprzyja podejmowaniu przez nią celów ogólnospołecznych.

#### 4. Modele nadzoru korporacyjnego

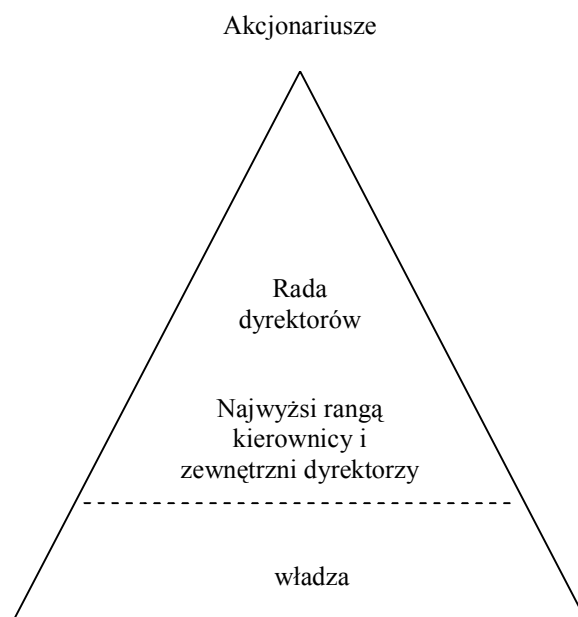
Konstrukcja modelu nadzoru korporacyjnego

organów wyznaczają ludzie powołani lub wybrani do tych ciał. Na podstawie badań przeprowadzonych przez J. Hawley'a i A. Williams'a w 1996 roku na zlecenie OECD można wyróżnić następujące modele nadzoru właścicielskiego<sup>8</sup>:

<sup>7</sup> Dunlop A., *Corporate Governance and Control*, CIMA Publishing, Kogan Page, London 1998, za: Wawrzyniak B., *Corporate Governance: Research Perspective*, w: *In Search of Effective Governance System*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2000 [za: Rudolf S., Urbanek P., Janusz T., Stos D., *Efektywny nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s.43]

<sup>8</sup> Rudolf S., Urbanek P., Janusz T., Stos D., *Efektywny nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s.37





**Rys. 2**

Źródło: Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s. 126

- prosty model finansowy (*simple financial model*),
- model odpowiedzialnego gospodarza (*stewardship model*),
- model interesariuszy (*stakeholder model*),
- model polityczny (*political model*).

Podstawą prostego modelu finansowego jest zaprojektowanie zasad mechanizmów motywacyjnych w taki sposób, iż sprawią one, że rezultaty działań menedżerów (agentów) będą odpowiadać oczekiwaniom właścicieli kapitału. Instrumentem pozwalającym osiągnąć ten cel jest rada dyrektorów, która ma za zadanie kierować interesami właścicieli. Model odpowiedzialnego gospodarza opiera się na założeniu, że menedżerowie są dobrymi gospodarzami korporacji i efektywnie działają w celu osiągnięcia zysku oraz zwrotu z inwestycji dla akcjonariuszy. Skutecznym instrumentem nadzoru jest rada składająca się wyłącznie z zarządzających dyrektorów, którzy kontrolują się sami. Model interesariuszy oparty jest na teorii interesariuszy, zgodnie z którą spółka ma wiele zobowiązań w stosunku do swojego otoczenia. Firma jest systemem interesariuszy, operującym w granicach większego systemu społecznego, który dostarcza rynkowej i prawnej infrastruktury koniecznej do działalności firmy. Celem dyrektorów (rady) i menedżerów jest maksymalizowanie całkowitego bogactwa tworzonego przez firmę. Model polityczny zakłada dominację ustawodawstwa, które w określony sposób uprzywilejowuje grupy tworzące władze korporacji. Chodzi o różne korzyści, jakich może dostarczyć korporacja (zyski, przywileje, bonusy).

Do najistotniejszych elementów kształtujących model nadzoru korporacyjnego należą<sup>9</sup>:

- koncepcja korporacji,
- forma organu nadzorującego,
- rola giełdy w systemie gospodarki narodowej,
- obecność lub brak zewnętrznego rynku kontroli korporacji,
- struktura własności,
- poziom zależności wynagrodzeń kierowniczych od rezultatów korporacji,
- horyzont czasowy relacji ekonomicznych.

We współczesnej literaturze poświęconej nadzorowi korporacyjnemu rozróżnia się cztery podstawowe modele nadzoru korporacyjnego (zob. Tabela 1).

### 5. Model anglo-amerykański

Model ten tworzą systemy nadzoru korporacyjnego przede wszystkim dwóch krajów – Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych. Znajomość tego modelu ma szczególne znaczenie z uwagi na rangę tych państw w gospodarce światowej. Mechanizmy nadzoru korporacyjnego w tym modelu oparte są na założeniu, że akcjonariusze są jedynymi właścicielami spółek, mającymi prawa własności i kontroli. Ponieważ własność i kontrola są rozdzielone, dla zapewnienia płynności, podziału ryzyka i specjalizacji nadzór korporacyjny koncentruje się na celu jakim jest maksymalizacja bogactwa menedżerów jak i akcjonariuszy. Instytucjonalnym przejawem tego podejścia jest monistyczny system nadzoru korporacyjnego (jedno-poziomowa rada dyrektorów, skupiająca wewnętrznych – menedżerów wysokiego szczebla – i zewnętrznych niezależnych dyrektorów – reprezentujących akcjonariuszy). Radę tworzą komitety, z których wydaje się najważniejszy jest komitet audytu, który ogranicza

<sup>9</sup> Rudolf S., Urbanek P., Janusz T., Stos D., *Efektywny nadzór*

*korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s.37

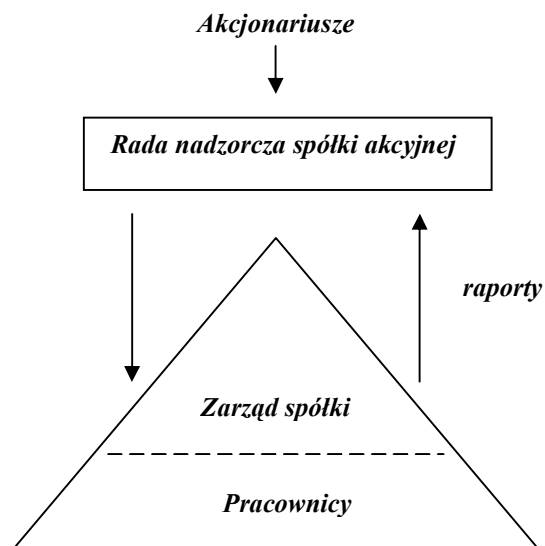
monopolistyczną pozycję kierownictwa wyższego szczebla w zakresie dostępu do informacji. Rada spotyka się przeciętnie dziewięć razy do roku. Podstawowymi obowiązkami dyrektora rady w stosunku do akcjonariuszy jest lojalność i zachowanie należytej staranności. Model ten jest skoncentrowany na relacjach między radą dyrektorów a akcjonariuszami. Rolą rady jest zarządzanie lub nadzorowanie zarządzania w celu maksymalizacji korzyści dla akcjonariuszy (zob. Rysunek 2). Rys. 2

W Wielkiej Brytanii nadzór korporacyjny w większości aspektów przypomina rozwiązania amerykańskie. Występują jednak pewne istotne różnice. Po pierwsze klauzula lojalności dyrektorów w systemie brytyjskim nie obowiązuje. Po drugie nie występuje rozróżnienie na dyrektorów zarządzających i niezarządzających, a role wszystkich dyrektorów rady są równoważne. Po trzecie praktyka nadzoru korporacyjnego oparta jest na mechanizmach samoregulacji, którego podstawą jest zewnętrzna kontrola sprawowana przez państwo.

jest na dwóch organach: radzie nadzorczej i zarządzie. Rada nadzorcza pełni dwie podstawowe funkcje. Po pierwsze ma za zadanie akceptowanie raportów przygotowywanych przez zarząd. Po drugie ma nadzorować pracę zarządu korporacji w oparciu o otrzymywane okresowo raporty, które są podstawą monitorowania działalności zarządu. Jednocześnie rada pełni funkcję doradczą. Członkowie rad rekrutują się głównie wśród emerytowanych członków zarządu danej korporacji, bankierów, prawników oraz biznesmenów. Za zarządzanie firmą odpowiedzialna jest rada nadzorcza wraz z zarządem. Organy te pozostają we wzajemnej zależności. Na rysunku 3 zaprezentowano specyfikę niemieckiego nadzoru korporacyjnego.

W ostatnich latach w modelu niemieckim przeprowadzono kilka modyfikacji mających na celu poprawić przejrzystość i zmniejszyć skłonność do konfliktów interesów. Dotyczą one<sup>10</sup>:

- przymusowej zmiany firmy audytorskiej,
- zwiększenia odpowiedzialności prawnej członków rad – akcjonariusz, który posiada akcje



**Rys. 3. Niemiecki model nadzoru korporacyjnego**

Źródło: Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s. 135

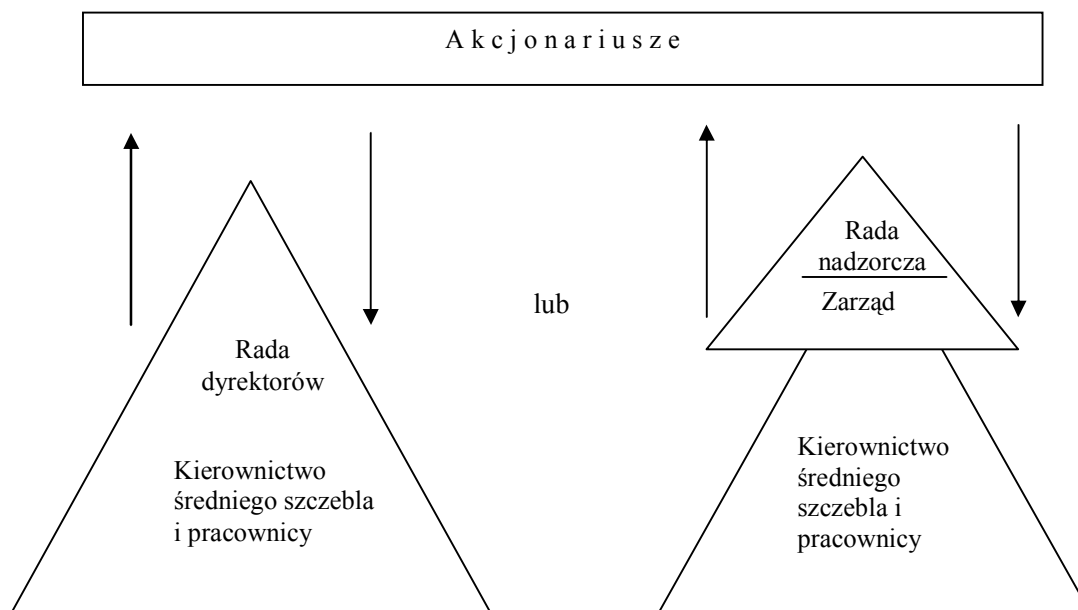
### 6. Model niemiecki

Model niemiecki oparty jest na dualistycznym systemie nadzoru korporacyjnego. Walne zgromadzenie akcjonariuszy, rada nadzorcza i zarząd stanowią elementy nadzoru korporacyjnego. Bardzo ważną rolę w nadzorze korporacyjnym odgrywają banki, które są dominującym dostawcą kapitału. Siła banków wynika z możliwości wykorzystywania prawa głosu na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy w imieniu klientów, którzy powierzyli im swoje środki. Większość akcji w Niemczech stanowią akcje na okaziciela, które są deponowane w bankach. Dzięki temu banki dysponują znacznymi depozytami akcji klientów, która są wyposażone w prawa głosu. Prawa te bank może egzekwować. System niemiecki oparty

stanowiące co najmniej 5% akcji lub równowartość dwóch milionów EUR może podać radę do sądu za straty wyrządzone korporacji przez radę,

- zwiększenie wymagań co do przejrzystości transakcji oraz większej wrażliwości na przypadek konfliktu interesów.

<sup>10</sup> Lis K., Sterniczuk H., *Nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s. 135



**Rys. 4. Alternatywne modele nadzoru systemu łańciskiego**

Źródło: Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s. 137

### 7. Model łańciskiego

Model łańciskiego jest usytuowany między modelem angloamerykańskim a niemieckim (bliżej niemieckiego). Mianowanie jak i odwoływanie rady dyrektorów wymaga zgody więcej niż połowy akcjonariuszy uprawnionych do głosowania na walnym zgromadzeniu. Akcjonariusze pełnią dużo większą rolę niż w modelu angloamerykańskim, ale znacznie mniejszą niż w modelu niemieckim. Natomiast znacznie ograniczona jest rola akcjonariuszy mniejszościowych. Przykładowo francuskie prawo korporacyjne nie opiera się na zasadzie „jedna akcja – jeden głos” i około 25% akcji może mieć charakter uprzywilejowany, ale bez prawa głosu<sup>11</sup>. Najczęstszą formą prowadzenia działalności są holdingi finansowe, duże korporacje rodzime oraz rządowe. We Francji banki występują jako akcjonariusze, częste są też formy własności krzyżowej. Natomiast we Włoszech i Belgii banki nie mogą być właścicielami akcji przedsiębiorstw. W krajach o łańciskim modelu nadzoru korporacyjnego funkcjonują mało aktywne giełdy. Brakuje także aktywnego rynku kontroli korporacji, natomiast występuje znacząca koncentracja własności akcji. Rysunek 4 prezentuje charakterystykę systemu łańciskiego.

### 8. Model japoński

W Japonii akcjonariusze mianują radę dyrektorów. Rada ta określa cele strategiczne oraz zatrudnia i kontroluje władze wykonawcze korporacji. W założeniach rada powinna reprezentować interesy akcjonariuszy i do pewnego stopnia całego społeczeństwa, w praktyce jednak reprezentuje ona głównie interesy korporacji jako pracowników<sup>12</sup>. Członkowie

rady dyrektorów w Japonii są menedżerami wyższego szczebla lub byłymi pracownikami korporacji. Celem nadrzędnym dyrektorów jest zapewnienie wzrostu korporacji i zapewnienie wzrostu wartości dla akcjonariuszy. Japońscy akcjonariusze przyjmują pasywną postawę właścicielską. Większość akcji jest w posiadaniu firm ubezpieczeniowych oraz funduszy emerytalnych. To sprawia, że tylko około 30% akcji znajduje się w publicznym obrocie<sup>13</sup>. Indywidualni akcjonariusze mają niewielki wpływ na działalność korporacji, natomiast dużo większą siłę oddziaływania mają partnerzy biznesowi, dostawcy, odbiorcy czy banki. Japoński system nadzoru przedstawia rysunek 5.

W modelu tym uwagę zwraca fakt wielkości rady dyrektorów, która składa się z dziesięciu do dwudziestu wyższych rangą menedżerów. Kryterium wyboru stanowi staż w korporacji oraz osiągnięcia.

### 9. Podsumowanie

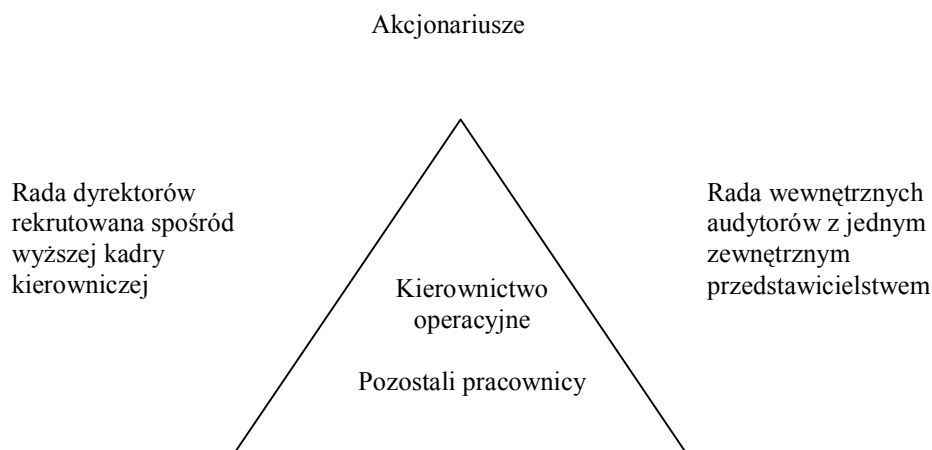
Analizy funkcjonowania gospodarki w skali światowej, jej turbulencyjny dynamizm oraz globalny kryzys finansowy zapoczątkowany w 2007r. w USA skłaniają między innymi do pytania o skuteczność nadzoru korporacyjnego. Stwierdzić należy, że nie istnieje jeden właściwy model dobrego nadzoru korporacyjnego. Analiza poszczególnych modeli pozwala wyodrębnić pewne wspólne elementy charakteryzujące dobry nadzór korporacyjny. Ramy nadzoru korporacyjnego powinny promować skutecznie działające rynki, winny być zgodne z literą prawa oraz wyraźnie wskazywać na podział zakresu obowiązków między władzą nadzorczą, regulacyjną oraz wykonawczą. Nadzór korporacyjny winien uznawać i

<sup>11</sup> Mallig Ch., Corporate governance, Oxford University Press, 2004, s. 134

<sup>12</sup> Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna

Ekonomiczna, 2005, s. 138

<sup>13</sup> Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s. 138



**Rys. 5. Model japoński**

Źródło: Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005, s. 140

doceniać prawa interesariuszy, sprzyjać aktywnej współpracy pomiędzy spółkami i interesariuszami, zmierzającej do tworzenia wartości ekonomicznej, miejsc pracy oraz trwałej rentowności firm, funkcjonujących w oparciu o transparentne zasady finansowe do działania na rynku. Nadzór korporacyjny winien gwarantować terminowe, rzetelne informacje odnoszące się do wszystkich istotnych spraw spółek, w tym informacji o sytuacji finansowej, wyników, struktury właścicielskiej kapitału i nadzoru sprawowanego nad spółką. Rola nadzoru korporacyjnego jest bardzo trudna i zarazem odpowiedzialna w dobie globalizacji i kryzysu finansowego. Wydaje się, iż dogłębnej analizie musi być poddana i zweryfikowana rola rachunkowości oraz audytu w procesie nadzoru korporacyjnego. Pewne kroki w tym kierunku czyni Komisja Europejska, która w Zielonej Księdze proponuje zdecydowane usprawnienia między audytorami a organami nadzorczymi spółek i organami nadzoru nad zawodem audytora (biegłego rewidenta). Sprzyjać temu ma zwiększenie niezależności audytorów, polepszenie komunikacji między nimi a organami nadzorczymi spółek, wdrożenie międzynarodowych standardów rewizji finansowej (MSRF).

## BIBLIOGRAFIA

1. Baysinger B., Hoskisson R.E., The Composition of Boards of Directors and Strategic Control: Effects on Corporate Strategy, "Academy of Management Review" 1990, vol. 15, no 1.
2. Jerzemowska M., Nadzór korporacyjny, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2002.
3. Lis K., Sterniczuk H., Nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005.
4. Malling Ch., Corporate governance, Oxford University Press, 2004.
5. Mintzberg H., Power In and Around Organisation, Prentice Hall, Englewood Cliffs NJ, 1983.
6. Rudolf S., Urbanek P., Janusz T., Stos D., Efektywny nadzór korporacyjny, Oficyna Ekonomiczna, 2005.
7. Tamowicz P., Co to jest corporate governance?, <http://www.pfcg.org.pl>.
8. Wawrzyniak B., Nadzór korporacyjny: perspektywa badań, „Organizacja i Kierowanie”, 2000, nr 2.
9. Weimer J., Pape J. C., The Taxonomy of System of Corporate Governance, "Corporate Governance: An International Review", 1999, t. 7 nr 2.
10. Zalega K., Spór o pojęcie corporate governance, „Organizacja i Kierowanie”, 2000, nr 3.

## ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

**АМЕЛІНА Ольга Володимирівна** – к.е.н., доц. кафедри фінансового аналізу та контролю Київського національного торгово-економічного університету.

**АНТОНОВА Олена Вікторівна** – к.е.н., доц. кафедри економіки підприємства Харківського державного університету харчування та торгівлі.

**АРТЮХ Оксана Валентинівна** – викл. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського державного економічного університету.

**БАБИН Ірина Михайлівна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**БАЧИНСЬКИЙ Василь Іванович** – к.е.н., доц., зав. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**БЕНЬКО Микола Миколайович** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету.

**БЕРШАДСЬКА Ірина Миколаївна** – ст. викл. кафедри фінансів та банківської справи Дніпропетровського університету економіки та права ім. Альфреда Нобеля.

**БЄЛОУСОВА Ірина Миколаївна** – к.е.н., ст. викл. кафедри контролю та АГД Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган – Барановського.

**БОГУЦЬКА Лілія Тарасівна** – асп. кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**БОДНАР Леся Романівна** – ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**БОРОВИК Олександр Миколайович** – асист. кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

**БОЧУЛЯ Тетяна Володимирівна** – к.е.н., ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі.

**БУТКО Анатолій Дмитрович** – к.е.н., проф., декан ОЕФ Київського національного торговельно-економічного університету.

**ВЕРИГА Юстина Андріївна** – к.е.н., проф., зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”.

**ВИННИЧЕНКО Наталія Володимирівна** – к.е.н., ст. викл. ДВНЗ "Українська академія банківської справи Національного банку України".

**ВОВК Вікторія Миколаївна** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

**ВОРОЖБИТ Ольга Ярославівна** – асп. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ.

**ВОРОНІНА Вікторія Леонідівна** – асист. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі".

**ВОРОНКО Роман Михайлович** – к.е.н., доц. кафедри аудиту Львівської комерційної академії.

**ГЕЙЄР Елеонора Станіславівна** – к.е.н., доц, докторант кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган – Барановського.

**ГЕЛІЧ Наталія Вадимівна** – к.е.н., доц. кафедри міжнародної економіки Луцького гуманітарного університету.

**ГИК Василь Володимирович** – асист. кафедри обліку та аналізу Національного університету „Львівська політехніка”.

**ГОТЬКО Ольга Сергіївна** – бухгалтер ВАТ "Дніпропетровський агрегатний завод".

**ГРЕЧИНА Ірина Вікторівна** – к.е.н., доц. кафедри контролю і АГД Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган – Барановського.

**ГУМЕНЮК Антоніна Федорівна** – к.е.н., ст. викл. кафедри обліку і аудиту Хмельницького національного університету.

**ГУРНАК Олександр Володимирович** – к.е.н., доц., докторант кафедри „Фінанси і банківська справа” ДВНЗ "Донецький національний технічний університет".

**ГУЦАЙЛЮК Лідія Орестівна** – доц. кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**ДАВИДЕНКО Надія Миколаївна** – к.е.н., доц. кафедри фінансів Національного університету біоресурсів і природокористування України.

**ДАВИДОВИЧ Ігор Євгенович** – к.е.н., доц. кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**ДЕРІЙ Василь Антонович** – к.е.н., доц., докторант кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**ДЕРІЙ Марія Василівна** – асп. кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**ЄВТУШЕНКО Ольга Анатоліївна** – ст. викл. кафедри фінансів та банківської справи Дніпропетровського університету економіки та права ім. Альфреда Нобеля.

**ЗАГОРОДНІЙ** *Анатолій Григорович* – к.е.н., проф., зав. кафедри обліку та аналізу Національного університету "Львівська політехніка".

**ЗАПОРОЖАН** *Олена Михайлівна* – асп. Подільського державного аграрно-технічного університету.

**ЗАХАРЧЕНКО** *Віталій Юрійович* – к.н. з державного управління, доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі".

**ЗЕЛІКМАН** *Владислав Давидович* – к.т.н., доц. кафедри обліку і аудиту Національної металургійної академії України.

**ЗИМА** *Галина Іванівна* – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі".

**ЗИМОВЕЦЬ** *Оксана Петрівна* – асп. кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

**ЗІНКЕВИЧ** *Оксана Володимирівна* – ст. викл. кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства і природокористування.

**ЗОРИЙ** *Надія Мирославівна* – к.е.н., доц. кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

**ЗОРИНА** *Олена Анатоліївна* – к.е.н., доц. бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

**ЗОРИНА** *Сніжана Анатоліївна* – асп. кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

**КАЛАЧОВА** *Тетяна Андріївна* – асп. Луганського національного аграрного університету.

**КАНАК** *Йосип Васильович* – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**КАРПЕНКО** *Ольга Василівна* – к.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, проректор з наукової роботи та міжнародних зв'язків ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”.

**КІНДРАЦЬКА** *Любомира Максимівна* – д.е.н., проф., зав. кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана".

**КОВАЛЬ** *Лариса Іванівна* – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**КОНДРАТЬЄВА** *Віра Євгенівна* – ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**КОРЯГІН** *Максим Вікторович* – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**КРЕСЯК** *Василь Васильович* – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**КРИВИЙ** *Зеновій Іванович* – викладач кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

**КРУПКА** *Ярослав Дмитрович* – д.е.н., проф., декан факультету обліку і аудиту Тернопільського національного економічного університету.

**КУЗЬМІНСЬКА** *Катерина Іванівна* – асп. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**КУЦИК** *Петро Олексійович* – к.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку, перший проректор Львівської комерційної академії.

**ЛАРІКОВА** *Людмила Федорівна* – к.е.н., доц. кафедри „Контроль і аудит” Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля.

**ЛЕВИЦЬКА** *Світлана Олексіївна* – д.е.н., проф., зав. кафедри математичного моделювання та інформаційних технологій в економіці національного університету "Острозька академія".

**ЛІСНА** *Ірина Василівна* – асп. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”.

**ЛИТВИНЕНКО** *Наталія Олександрівна* – асп. кафедри обліку та аналізу Національного університету „Львівська політехніка”.

**МАКСІМОВА** *Валентина Федорівна* – д.е.н., проф., зав. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського державного економічного університету.

**МАРКЕВИЧ** *Микола Андрійович* – асп. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України.

**МЕДВІДЬ** *Любов Гнатівна* – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**МЕЛЬНИК** *Роман Олексійович* – к.е.н., доц. кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**МОХНЯК** *Володимир Степанович* – ст. викл. кафедри обліку та аналізу Національного університету „Львівська політехніка”.

**НАЗАРОВА** *Ірина Ярославівна* – к.е.н., ст. викл. кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

**НОЧОВНА** *Юлія Олександрівна* – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі".

**ОДНОРОЖЕНКО** *Тетяна Василівна* – викл. кафедри фінансів та банківської справи Дніпропетровського університету економіки та права ім. Альфреда Нобеля.

**ОЗЕРАН** *Алла Володимирівна* – к.е.н., доц., докторант кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ „Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”.

**ОЗЕРАН Володимир Олександрович** – к.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ОРИЩЕНКО Марина Миколаївна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”.

**ОРЛОВА Валентина Кузьмівна** – к.е.н., проф., зав. кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу.

**ОХРАМОВИЧ Оксана Рафаїлівна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана".

**ПАРТИН Галина Остапівна** – к.е.н., проф. кафедри фінансів Національного університету „Львівська політехніка”.

**ПАСЛАВСЬКА Олена Олександрівна** – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ПЕТРИК Олена Анатоліївна** – д.е.н., проф. кафедри аудиту ДВНЗ „Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”.

**ПИСАРЕНКО Тетяна Миколаївна** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету.

**ПІСКУН Олена Іванівна** – к.е.н., доц. кафедри фінансів і кредиту Севастопольського національного технічного університету.

**ПЛЕША Василь Іванович** – асист. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна** – к.е.н., доц. кафедри аудиту та державного контролю Вінницького національного аграрного університету.

**ПОЛЩУК Валентина Лонгінівна** – ст. викл. кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

**ПОЛЯНСЬКА Олена Анатоліївна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ПОНОМАРЬОВА Наталія Анатоліївна** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Хмельницького національного університету.

**ПОПІТІЧ Тетяна Василівна** – асист. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ПРОХАР Наталія Вікторівна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі".

**ПТАШНИК Альона Миколаївна** – асп. Київського національного торговельно-економічного університету.

**РЕДЧЕНКО Костянтин Іванович** – к.е.н., доц. кафедри аудиту Львівської комерційної академії.

**РОЖЕЛЮК Вікторія Миколаївна** – к.е.н., доц. кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

**РУДНИЦЬКИЙ Василь Степанович** – д.е.н., проф., зав. кафедри аудиту Львівської комерційної академії.

**САДОВСЬКА Ірина Борисівна** – к.е.н., проф. кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету.

**САМБУРСЬКА Наталія Іванівна** – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”.

**СЕМАНЮК Віта Зеновійна** – к.е.н., доц. кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету.

**СЕМЕНІВ Марія Іванівна** – асп. кафедри аудиту Львівської комерційної академії.

**СЕМЕНИШЕНА Наталія Вікторівна** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Подільського державного аграрно-технічного університету.

**СИДОРЕНКО Роман Вікторович** – ст. викл. Луцького національного технічного університету.

**СИСЮК Світлана Василівна** – к.е.н., доц. кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

**СКАСКО Олег Іванович** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ.

**СКРИЛЬНИК Андрій Сергійович** – асист. кафедри економіки підприємства Полтавського національного технічного університету ім. Юрія Кондратюка.

**СМЕТАНКО Олександр Васильович** – к.е.н., доц., зав. кафедри "Облік і аудит" Кримського економічного інституту ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана".

**СОКОЛЬСЬКА Рената Борисівна** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Національної металургійної академії України.

**СОРОКІНА Олена Степанівна** – ст. викл. Кримського економічного інституту ДВНЗ „Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”.

**СУПРОВИЧ Ганна Олександрівна** – асп. кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ „Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”.

**СУРЖЕНКО Людмила Олексіївна** – к.е.н., доц. кафедри „Фінанси” Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля.

**ТИЩЕНКО Олена Ігорівна** – асист. кафедри контролю та аудиту Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля.

**УСАЧ Богдан Федорович** – д.е.н., проф., зав. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України.

**ФЕНДИК Володимир Михайлович** – асп. ДВНЗ „Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”.

**ФІРКО Наталія Богданівна** – асп. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ХОМЕДІЮК Віталій Олександрович** – ст. викл. кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

**ХОМЕНКО Наталія Василівна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”.

**ХОМИН Ірина Петрівна** – к.е.н., ст. викл. кафедри фінансів Тернопільського національного економічного університету.

**ХОМИН Петро Якимович** – д.е.н., проф. кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

**ЧАБАНЮК Одарка Михайлівна** – к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ЧЕПОРОВ Валерій Володимирович** – к.ф.м.н., доц., зав. кафедри обліку та аудиту Таврійського національного університету ім. В. І. Вернадського.

**ЧЕРНІЙ Мар’яна Ярославівна** – асп. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ЧИЖ Віра Іванівна** – д.е.н., проф., зав. кафедри контролю та аудиту Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля.

**ЧИЖЕВСЬКА Людмила Віталіївна** – д.е.н., проф., зав. кафедри господарського та фінансового контролю Житомирського державного технологічного університету.

**ЧІК Марія Юрївна** – асп. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

**ШВЕЦЬ Володимир Євгенович** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету ім. Івана Франка.

**ШЕВЧЕНКО Наталія Володимирівна** – начальник управління КРУ в Сумській області.

**ШЕВЧУК Віра Романівна** – к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету ім. Івана Франка.

**ШЕВЧУК Олег Анатолійович** – к.е.н., доц. кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету.

**ШЕРСТЮК Олександр Леонідович** – к.е.н., доц. кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету.

**ЩИРБА Маркіян Теодорович** – к.е.н., доц., докторант кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету.

**ЩИРБА Ірина Маркіянівна** – викл. кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету.

**ШКАРАБАН Степан Іванович** – д.е.н., професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри економічного аналізу і статистики Тернопільського національного економічного університету.

**ШЛЯХОВ Євген Володимирович** – викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського державного економічного університету.

**ЯНЧЕВА Ліана Миколаївна** – к.е.н., професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, перший проректор Харківського державного університету харчування та торгівлі.

**ЯРЕМКО Ірина Ігорівна** – здобувач кафедри економіки підприємства Львівського національного університету ім. Івана Франка.

**ЯРЕМКО Ігор Йосафатович** – д.е.н., професор кафедри обліку та аналізу Національного університету „Львівська політехніка”.

**ЯСІНСЬКА Алла Іванівна** – к.е.н., ст. викладач кафедри обліку та аналізу Національного університету „Львівська політехніка”.

**BARWACZ Kazimierz** – dr. inż., adiunkt Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie.

**KOCZAR Joanna** – dr., adiunkt Katedry Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, Uniwersytet Ekonomiczny im. Oskara Langego we Wrocławiu.

**KOZIOŁ Leszek** – dr. hab., prof., kierownik Katedry Zarządzania Wydziału Zarządzania i Turystyki Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, kierownik Zakładu Podstaw Zarządzania Katedry Procesu Zarządzania Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.

**KOZIOŁ Wojciech** – dr., Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

**MIKOS Anna** – mgr., asystent w Katedrze Finansów i Rachunkowości Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie.

**RUDNICKA Bożena** – dr., adiunkt Katedry Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, Uniwersytet Ekonomiczny im. Oskara Langego we Wrocławiu.

**WOJTOWICZ Anna** – dr. inż., Katedra Zarządzania, Małopolska Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Tarnowie.

**ZYCH Ewa** – mgr., asystent w Katedrze Zarządzania Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie.

**ZYCH Witold** – mgr., wykładowca w Katedrze Finansów i Rachunkowości Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie.





НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ВІСНИК  
ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ

Збірник наукових праць

СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА

Випуск 35

*Літературний редактор – Муранець Т. В.*

*Коректор – Кашуба М. І.*

*Комп'ютерний макет видавництва*

*Львівської комерційної академії*

Підписано до друку 31.05.2011 р.

Формат 60x84/8. Папір офсетний.

Гарнітура Times New Roman. Друк на різнографі.

60,25 др. арк. 56,2 ум. др. арк. 47,36 облік. видавн. арк.

Тираж 500 прим. Зам 122.

---

Віддруковано в друк. видавництва Львівської комерційної академії  
79011, м. Львів, вул. У. Самчука, 6. Тел. 276-07-75. e-mail drook@lac.lviv.ua  
Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України  
серія ДК № 246 від 16.11.2000 р.