

СЕКЦІЯ 6

РОЗВИТОК СИСТЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

К.е.н., доц. О.В. Акіншина, к.е.н., доц. Л.І. Третьякова
Національний університет «Львівська політехніка»

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ТА ОЦІНКА ЕНЕРГЕТИЧНОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВА

©Акіншина О.В., Третьякова Л.І., 2011

Ревізія енергоспоживання є відправною точкою з якої може починатись розробка програми раціонального енергоменеджменту у будь-якому секторі промисловості. Енергетичний аудит дає можливість представити у кількісному виразі споживання енергії на об'єкті і виділити області потенційної економії енергоресурсів.

Система енергоменеджменту представлена на рис.1.

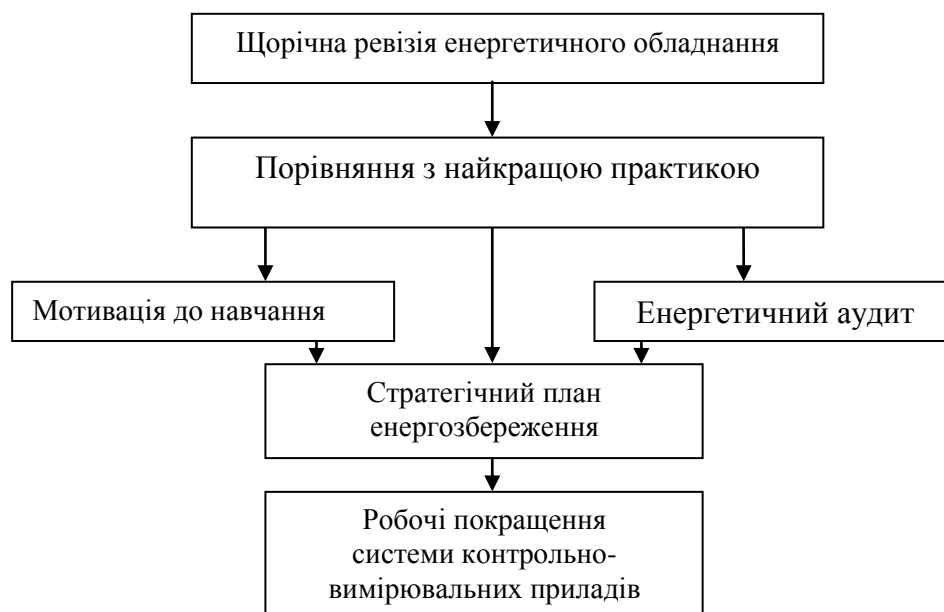


Рис.1. Система енергоменеджменту

Енергетичний аудит проводиться з метою:

- оцінки ефективності, повноти і обґрунтованості енергозберігаючих заходів, що вживаються суб'єктом господарської діяльності - замовником енергетичного аудиту;
- визначення відповідності фактичних питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів нормам питомих витрат;
- визначення шляхів раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів, запровадження енергозберігаючих заходів та вдосконалення енергетичного менеджменту;
- уникнення необґрунтованих витрат на проведення енергозберігаючих заходів;
- установлення обґрунтованих обсягів споживання паливно-енергетичних ресурсів;
- розв'язання конкретних завдань щодо підвищення ефективності використання паливно-енергетичних ресурсів в кожному окремому випадку визначеному замовником, виходячи з його потреб.

Відповідно до поставленої мети методика проведення енергоаудиту передбачає наступні етапи:

1. Збирання інформації про споживання енергії та її вартість
2. Розрахунок витрат енергії.
3. Критичний аналіз потоків енергії.
4. Формування проектів.
5. Оцінка проектів.
6. Звітність.

Вартість енергоаудиту повинна оцінюватись за наступними елементами об'єктів аудиторського обстеження (табл. 1):

Таблиця 1

Складові оцінки аудиторського обстеження

Об'єкти обстеження	Елементи обстеження
1. Теплові мережі, мережі гарячого водопостачання:	- система опалення та гарячого водопостачання будівлі; - зовнішня система опалення та гарячого водопостачання ; - обстеження котельні; - визначення питомої витрати палива та електроенергії на відпуск тепла; - обстеження пристроїв та обладнання, що споживає паливо (печі, сушарки та ін.); - розробка заходів щодо підвищення надійності та економічної ефективності енерготехнологічного обладнання.
2. Електричні мережі:	- обстеження трансформаторних підстанцій; - обстеження зовнішніх низьковольтних мереж електропередач; - аналіз технологічних ліній, аналіз витрати енергоспоживання для технологічних процесів; - обстеження схем електропостачання будівель.
3. Системи вентиляції	- обстеження систем природної вентиляції будівель; - обстеження систем витяжної вентиляції будівель; - обстеження систем припливної вентиляції будівель.
4. Проведення інструментальних замірів:	- підготовка до інструментальних замірів; - проведення електротехнічних замірів; - проведення теплотехнічних замірів, витрата теплоносіїв, продуктивність систем вентиляції, тепловізійна зйомка; - проведення метеорологічних замірів.
5. Вартість проведення енергетичних обстежень.	
6. Вартість проведення експертизи енергопаспорту.	Енергетичний паспорт, складений за результатами енергетичного обстеження, повинен містити інформацію: - про оснащеність приладами обліку енергетичних ресурсів - про обсяг енергетичних ресурсів, що використовуються та його зміні - про показники енергетичної ефективності - про величину втрат переданих енергетичних ресурсів (для організацій, що здійснюють передачу енергетичних ресурсів) - про потенціал енергозбереження, в тому числі про оцінку можливої економії енергетичних ресурсів у натуральному вираженні - про перелік типових заходів з енергозбереження та підвищення енергоефективності
7. Загальна вартість	

Повну віддачу від енергоаудиту можна отримати тільки у тому випадку, коли його проводить бригада висококваліфікованих спеціалістів, яка має у своєму розпорядженні усе необхідне обладнання. Тому енергетичне обстеження, вартість якого значно нижче середнього рівня навряд чи буде проведене якісно і не принесе очікуваних результатів.

1. http://www.euroco.ru/energoaudit_energeticheskoe_obsledovanie.html.
2. http://www.aea.org.ua/2011/08/blog-post_13.html.
3. http://www.aea.org.ua/2011/07/blog-post_11.html.
4. <http://energoauditsro.ru/onlinecalculator>.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СВІТОВОГО РИНКУ БАНКІВСЬКИХ ПОСЛУГ

© Андрос С.В., 2011

Досліджуючи теоретичні аспекти формування банківських послуг на світовому ринку, доцільно розглянути їх класифікацію. Класифікація банківських послуг базується на ряді критеріїв, що характеризують особливості надання послуг клієнтам, у тому числі:

а) спрямованість на задоволення потреб клієнта: прямі послуги (платіжні, комерційні, інвестиційні); непрямі чи супутні (клірингові, телефонне управління рахунком, консультаційні послуги, видача пластикової картки на базі депозитного рахунку); послуги, що приносять додатковий дохід чи зниження витрат (овернайти);

б) сегментація за групами клієнтів.

Залежно від ступеня складності загальновідома наступна градація складності банківських продуктів:

• 1-й рівень – продукти та послуги, що користуються попитом у великої кількості споживачів (відкриття рахунків, управління готівкою, клірингові послуги);

• 2-й рівень – послуги, що потребують спеціального рівня підготовки банківського персоналу (управління активами, інвестиційні послуги);

• 3-й рівень – послуги, що потребують професійних знань у сфері використання послуг (послуги в сфері корпоративних фінансів, управління змішаними активами);

• 4-й рівень – послуги, що потребують спеціальних знань (у сфері фінансового планування, фінансового інжинірингу).

Загальновідома інша класифікація банківських послуг, зокрема:

стратегічні – дають змогу клієнтам банку розробити та досягти суттєвих стратегічних перетворень у характері, напрямках та масштабах діяльності, або способі життя;

поточні – дають змогу клієнтам банку успішно досягти цілей, визначених у річному плані;

оперативні – допомагають клієнтам банку підготуватися та швидко вирішити непередбачувані проблеми;

спеціальні – допомагають клієнту отримати професійну допомогу в не прогнозованих, форс-мажорних ситуаціях.

Послуги можна також виокремити на банківські і небанківські.

До банківських послуг доцільно віднести традиційні послуги, а саме: депозитні; кредитні; розрахункові операції; інкасація грошових коштів, векселів; платіжних та розрахункових документів; купівля (продаж) іноземної валюти; видача банківських гарантій; залучення до вкладів та розміщення дорогоцінних металів.

Вважається, що наявна в банків прерогатива щодо створення платіжних засобів, випуск їх в обіг та вилучення з обігу реалізується, насамперед, через наступні операції: прийом грошей у вклади (депозити) від юридичних і фізичних осіб; видача юридичним і фізичним особам кредитів (поява нових кредитних грошей); інкасація грошей, векселів, платіжних та розрахункових документів та касове обслуговування суб'єктів господарювання; купівля-продаж іноземної валюти.

У відповідності від оплати за надання банківських послуг, вони поділяються на оплачувані та безоплатні.

У залежності від зв'язку с рухом матеріального продукту банківські послуги поділяються на два види: пов'язані з його рухом та чисті послуги.

Незважаючи на велику різноманітність класифікацій банківських послуг, призначені вони для здійснення аналізу діяльності комерційних банків, групування операцій, складання продуктового ряду, оцінки показників як в цілому, так і по групі операцій, а також за окремими з них.

Міжнародний досвід підтверджує той факт, що вагоме місце в сфері обміну послуг відіграє ринок фінансових і, зокрема, ринок банківських послуг, як законодавчо встановлена система економічних відносин, що забезпечує реалізацію попиту на різні види послуг з боку клієнтів банків, пропозицію даних послуг банківськими установами та формування ціни на них.

Так, за даними досліджень фінансового ринку агенцією GfK Group, банківськими послугами сьогодні користуються 80% жителів Центральної Європи та 50% Південно-Східної, зокрема, в Росії, Сербії, Боснії та Герцеговині понад 70% населення користуються послугами фінансових інститутів; у Словенії, Чехії, Хорватії, Угорщині та Україні – 80%. При цьому ринку банківських послуг притаманні всі невід’ємні атрибути фінансового ринку.

Об’єктами ринку, що аналізується, постають банківські послуги; суб’єктами – продавці послуги (банківські установи) та покупці (фізичні, юридичні особи, зокрема, банки на міжбанківському ринку), ціна та канали продажу.

Складовими елементами ринку банківських послуг є:

- регулювання та регламентація ринкових відносин на ринку банківських послуг нормами міжнародного права та внутрішнім законодавством;
- наявність портфелю різноманітних послуг;
- ринкове ціноутворення на банківські продукти та послуги;
- поєднання ринкового та державного регулювання ринку банківських послуг для підтримки його відносної стабільності;
- прозорість інформації про стан і тенденції розвитку ринку банківських послуг, його учасників;
- необмежена кількість учасників.

З позиції продуктової структури такий ринок є сукупністю пропонованих для продажу банківських послуг і може бути поділений на окремі сегменти, які відповідають певним групам банківських продуктів, а саме: ринок кредитних послуг; ринок депозитних послуг; ринок розрахунково-касових послуг; ринок інвестиційних послуг;

За географічним охопленням можуть бути виділені також локальні, регіональні, загальнонаціональні та міжнародні ринки банківських послуг.

За типами споживачів банківських послуг можна виокремити: ринок суб’єктів господарювання (корпоративний ринок); ринок фізичних осіб (домогосподарства); урядовий ринок; ринок фінансово-кредитних інститутів.

Варто відзначити також, що для даного етапу еволюції ринку банківських послуг характерними є такі особливості як:

- універсалізація банківської діяльності;
- лібералізація державного регулювання банківської сфери;
- розширення територіальної сфери діяльності банків;
- посилення конкуренції на ринку між банками і небанківськими фінансово-кредитними установами та підвищення ролі нецінових методів конкурентної боротьби;
- розширення асортименту банківських послуг спрямоване, з одного боку, на поліпшення якості обслуговування клієнтів, а з іншого, – на диверсифікацію прибуткових статей банку, що дає змогу отримувати дохід навіть при змінах ринкової кон’юнктури та падінні попиту на окремі види послуг.

Таким чином, ринок банківських послуг є складним середовищем формування попиту та пропозиції на продукти банківської діяльності, що динамічно розвивається та набуває нових рис у контексті сучасних світових господарських процесів.

Разом з тим, ринок банківських послуг є складною структурою, яка може бути класифікована за різними критеріями: типами споживачів, географічним охопленням, продуктовою ознакою.

ПРОБЛЕМИ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

© Барановська С.П., 2011

Зайняти провідне становище на ринку, підвищити ефективність роботи персоналу, створити оптимальну структуру управління - це першочергові завдання керівника підприємства. У бухгалтерській діяльності це особливо важливо, що обумовлює широке застосування бухгалтерських пакетів і програм, завдяки впровадженню яких підвищується оперативність обробки даних, приймаються більш об'єктивні фінансові й управлінські рішення.

Нині підприємства потребують автоматизованої інформаційної системи обліку на базі сучасних засобів обчислювальної техніки, яка дає змогу забезпечити:

- повне та своєчасне задоволення інформаційних потреб користувачів;
- виконання контрольних і аудиторських завдань із метою одержання потрібної інформації про наявні відхилення;
- одержання на основі автоматизації ефективних управлінських рішень;
- відображення господарських операцій, що змінюють стан коштів бюджетних установ і їх джерел на рахунках бухгалтерського обліку з одночасною оцінкою їх ефективності.

Оскільки ринок програмного забезпечення в Україні недостатньо наповнений програмами, які спрямовані на забезпечення системи управління бюджетними установами і ведення обліку в них, то й вибір не надто великий. З найбільш відомих продуктів з автоматизації обліку є “ІС:Бухгалтерія для бюджетних установ”, “Парус-Бюджет”, “Казна”, система ТАСК (Трансакційна автоматизована система казначейства).

Більшість з перелічених програм автоматизації бухгалтерського обліку не охоплюють в достатній мірі всіх завдань, пов'язаних з управлінням та господарською діяльністю бюджетних установ. Зокрема, це стосується формування аналітичних показників і документів, системи планування доходів і видатків, внутрішнього контролю, тощо [1].

Основним елементом в автоматизованій інформаційній системі в бюджетній сфері має бути група завдань зведеного обліку і складання звітності, яка забезпечить:

- послідовність і узагальнення інформації на аналітичних і синтетичних рахунках з наступним групуванням даних;
- відображення господарських операцій, що змінюють стан коштів бюджетних установ і їх джерел на рахунках бухгалтерського обліку з одночасною оцінкою їх ефективності;
- автоматизоване систематичне складання бухгалтерського балансу та звітності з формуванням відповідних аналітичних пояснень та інформування керівництва.

Формування автоматизованої інформаційної системи, яка б базувалася на вищезгаданих рекомендаціях, забезпечить ефективне вирішення завдань обліку, контролю та аналізу, сприятиме якісному контролю за формуванням доходів і видатків бюджетних установ, забезпеченню ефективності використання фінансування та економії грошових і матеріальних ресурсів. В кінцевому підсумку це забезпечить зростання обсягів і якості наданих бюджетними установами послуг.

1. Хорунжак Н.М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Хорунжак Н.М., Сисюк С.В. // Економіка і регіон. – 2009. – №1(20). – с. 142-146

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФАКТИЧНИХ ВИТРАТ НА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Бойчук Т.М., 2011

Важливою складовою частиною загальногосподарських витрат підприємства є його поточні витрати на управління, які в сучасних економічних умовах, мають стійку тенденцію до зростання. Саме тому, процеси формування їх рівня повинні постійно перебувати у полі зору керівництва та економістів підприємства.

Для забезпечення належної організації обліку формування загального обсягу витрат на управління підприємством необхідно: у структурі загальногосподарських підрозділів підприємства визначити такі підрозділи, працівники яких переважно зайняті виконанням управлінських функцій; визначити склад статей та аналітичні рахунки для формування управлінських витрат; встановити перелік та форми первинних облікових документів та реєстр для нагромадження інформації про управлінські витрати підприємства.

До підрозділів підприємства, витрати на утримання яких необхідно обліковувати у складі витрат на його управління повинні належати: дирекція (керівник підприємства та його заступники з технічних, фінансових, кадрових, економічних та загальних питань); функціональні служби з питань матеріально-технічного постачання (відділ постачання, відділ комплектації, відділ зовнішньої кооперації тощо); функціональні економічні підрозділи підприємства (центральна бухгалтерія, відділи: планово-економічний; організації праці та заробітної плати; фінансовий); служба управління персоналом (відділ кадрів, відділ підготовки персоналу); служба інформаційного забезпечення і деякі інші.

У складі витрат на управління підприємством недоцільно обліковувати витрати на утримання технічних (служби головного механіка, технолога, металурга, метролога, і ін.), інвестиційних (відділи капітального будівництва, комплектації устаткування тощо), обслуговуючих процес виробництва (відділи: виробничо-диспетчерський; підготовки виробництва; нормативів; контролю якості і ін.), культурно-побутових та інших не управлінських підрозділів.

Формування витрат на управління підприємством необхідно здійснювати, перш за все, у розрізі управлінських підрозділів за статтями прямих ідентифікованих витрат, до яких належать: заробітна плата управлінського персоналу; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; витрати на службові відрядження; витрати на зв'язок (поштовий, сотовий тощо); матеріальні витрати (папір, канцтовари, вартість малоцінного інвентарю та ін.); амортизація основних засобів та нематеріальних активів управлінських підрозділів; інші прямі витрати (транспортне обслуговування, ремонт основних засобів і ін.).

Крім цього, окремо необхідно обліковувати загальні витрати на управління, які важко або недоцільно розподіляти за підрозділами, оскільки вони для них є не релевантними. Це витрати на опалення та освітлення приміщень, проведення зборів та ін.

Формування прямих фактичних витрат на управління підприємством у розрізі його підрозділів та статей має здійснювати бухгалтерія відповідно до первинних документів (табелі обліку відпрацьованого часу, акти на списання матеріалів, накладні на отримання малоцінного інвентарю, відомості нарахування амортизації необоротних активів, авансові звіти та ін.).

Для зведеного обліку витрат на управління доцільно використовувати спеціальну відомість.

Таким чином, охарактеризована схема організації облікового процесу забезпечить формування фактичних витрат на управління підприємством відокремлено від інших загальногосподарських витрат. За такого підходу, на відміну від “котлового” методу, суттєво підвищується рівень аналітичності та дієвості контролю управлінських витрат.

ФРАНЧАЙЗИНГ В ТУРИЗМІ: ПРОБЛЕМИ В ОБЛІКОВОМУ ВІДОБРАЖЕННІ

© Височан О.С., 2011

Франчайзинг в туристичному секторі економіки останніми роками перетворюється на дієвий механізм розвитку взаємовигідних відносин між правовласниками розкритих брендів та бажаючими отримати прибутковий бізнес при мінімумі затрат на рекламу. Як вважає Н. Тошина, сучасною тенденцією розвитку маркетингової діяльності підприємств в різних галузях є організація продажу товарів та послуг на умовах франчайзингу [1]. Найвідомішими франчайзерами в туристичному бізнесі, які працюють на вітчизняному ринку, є TUI, Join Up! та Сеть Магазинов Горящих Путевок.

Бурхливий розвиток франчайзингових схем ведення бізнесу, що пов'язаний із ефективністю виведення на ринок нових туристичних суб'єктів, мінімальними операційними витратами та затратами часу, новітніми формами й методами надання послуг, високим рівнем обслуговування, сучасними, вже апробованими маркетинговими технологіями тощо, призводить до актуалізації питання бухгалтерського обліку франшиз та роялті в системі управління підприємства-франчайзера та франчайзі.

На наш погляд, методика облікового відображення відносин франчайзера та франчайзі слід розглядати в семи взаємопов'язаних аспектах: 1) місце договору франчайзингу як окремого об'єкта обліку в системі управління; 2) облік оприбуткування франшизи; 3) облік нарахування та сплати паушального внеску та періодичної частини роялті; 4) облік взаєморозрахунків, що виникають в процесі передачі франчайзером обладнання, ноу-хау, інтелектуальної власності тощо франчайзі; 5) облік гудвілу; 6) визнання і списання витрат, пов'язаних із сплатою роялті та ін. витрат, пов'язаних із франчайзингом; 7) облік податку на прибуток та ПДВ, що виникають в процесі здійснення операцій в системі франчайзингових взаємовідносин.

Останніми роками зросла кількість наукових праць, в яких досліджується право використання товарного знаку як окремої облікової категорії, а не складової об'єктів права інтелектуальної власності або нематеріальних активів.

О. Перчук [2] розглядає операції франчайзингу в обліку підприємства-франчайзі щодо таких ділянок:

- оприбуткування франшизи здійснюється з використанням субрахунку 127 “Інші нематеріальні активи” в кореспонденції з рахунком платіжних зобов'язань 55 “Інші довгострокові зобов'язання” (за можливості достовірної оцінки) або списанням на рахунок 93 “Витрати на збут” в кореспонденції з 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”;

- оприбуткування технологічного обладнання франчайзі – капіталізація витрат на рахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” в кореспонденції із 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” з додатковим записом по кредиту 05 “Гарантії та забезпечення надані” при наданні постачальникові забезпечувальних зобов'язань. При отриманні обладнання, якщо франчайзі сплачує вартість довгострокового страхування, на суму страхової премії робиться проведення Дт 39 “Витрати майбутніх періодів” Кт 655 “Розрахунки за страхуванням майна”;

- нарахування амортизації на нематеріальний актив у франчайзі – Дт 92 “Адміністративні витрати” Кт 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” з одночасним відображенням на за балансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”;

- нарахування витрат в оплату послуг поручительства фірми-франшизодавця за банківським кредитом, отриманим франчайзі – Дт 952 “Інші фінансові витрати” Кт 632 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- облік пускових витрат (пов'язаних з освоєнням нового виробництва), які відносяться до витрат майбутніх періодів і відображаються по дебету рахунку 39.

Такий підхід не позбавлений певних недоліків. Зокрема, не маючи виключного права на використання товарного знаку франчайзера вважаємо за недоцільне відображати його у складі нематеріальних активів, а, відповідно, й здійснювати амортизаційні відрахування. Базовим рахунком для акумулювання всіх витрат операційної діяльності, понесених франчайзі у звітному періоді при здійсненні операцій, передбачених договором франчайзингу є 93 “Витрати на збут”, оскільки співпраця між сторонами цього договору перш за все спрямована на підвищення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Л. Гнатишин та Л. Петришин досліджують питання обліку операцій у франчайзера та франчайзі [3], а також особливості обліку роялті [4], при цьому пропонуючи відображати останні в обліку ліцензіата як виробничі витрати (по дебету рахунку 23 “Виробництво”), а в ліцензіара – як операційний дохід (по кредиту субрахунків 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” або 713 “Дохід від операційної оренди активів”). Однак, на нашу думку, включати роялті до виробничої собівартості недоцільно, оскільки вони не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг).

Г. Нагорняк та І. Нагорняк [5] пропонують в обліку ліцензіара та ліцензіата відображати ліцензії на використання об'єкта права інтелектуальної власності, залежно від групи, до якої вони можуть бути віднесені: повні; виключні, одиничні; невиключні, звичайні. І. Солодченко особливу увагу у власних дослідженнях приділяє виокремленню відмінностей договору франчайзингу від ліцензії на право користування торговою маркою, спільній діяльності як елементу договору франчайзингу, а також питанню ціноутворення і податкового обліку франчайзингу [6]. Податкові аспекти обліку роялті знайшли своє відображення у роботі Л.В. Скоробогатої [7]. Автор розглядає виплату і отримання винагороди за користування об'єктом власності з позиції обкладання її податком на прибуток та ПДВ.

Отже, не зважаючи на активізацію облікових наукових досліджень у сфері туристичного франчайзингу, багато проблем досі залишаються невирішеними. Насамперед вони пов'язані із специфікою первинного документування розрахункових відносин в системі “франчайзинг-франчайзі”, обліковим відображенням франшизи та роялті, їх оподаткуванням та відображенням у звітності. Їх вирішення становитиме предмет наших подальших досліджень.

1. Тошина Н.М. Новітній маркетинговий напрямок в бізнесі: франчайзинг та його особливості/ Н.М. Тошина //Бізнес навігатор. – 2009. – №2. 2. Перчук О. Особливості обліку операцій франчайзингу у підприємства-франчайзі/ О. Перчук // Економічний вісник університету ДВНЗ “ Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди” – 2010. – Вип.14. 3. Гнатишин Л. Суть франчайзингу та відображення його в обліку/ Л. Гнатишин, Л. Петришин // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2010. – № 17/2. 4. Гнатишин Л. Особливості обліку роялті/ Л. Гнатишин, Л. Петришин // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2009. – № 16/2. 5. Нагорняк Г. Проблеми відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності у системі інноваційної діяльності та шляхи їх вирішення/ Г.Нагорняк, І.Нагорняк // Галицький економічний вісник. – 2011. – №1(30). – С.143-152. 6. Солодченко І. Купіть фірмі обличчя/ І. Солодченко // Дебет-Кредит. – 2003. – №32. – С.19-24. 7. Скоробогата Л.В. Облікові моделі операцій комерціалізації та капіталізації об'єктів інтелектуальної власності/ Л.В. Скоробогата // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – №5, Т.3. – С.251-257.

ОБЛІК ДЖЕРЕЛ ФІНАНСУВАННЯ ЯК СКЛАДОВА ПРОЦЕСУ ПІДГОТОВКИ ТА ОСВОЄННЯ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

© Височан О.О., 2011

Оптимальний розвиток підприємницької діяльності вимагає співвіднесення вкладень у підготовку та освоєння виробництва нової продукції із джерелами їх фінансування. Перевищення витрат над джерелами фінансування означає вилучення (імобілізацію) грошових коштів з обороту, при якому обмежуються можливості основної діяльності, що передбачена статутом підприємства. Зворотна ситуація демонструє неефективне використання залучених коштів або їх резервування для забезпечення витрат майбутніх періодів.

Зовнішні джерела фінансування формуються за рахунок залучених облігаційних позик, емісії акцій, кредитів банку, лізингових операцій та цільового фінансування. Основною метою обліку при цьому встановлення ступеня використання позикового фінансування для забезпечення підготовки та освоєння нової продукції.

Витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції повинні бути забезпечені ресурсами, отримання та використання кожного з яких належним чином відображається у бухгалтерському обліку.

Такими ресурсами є:

1) запаси (матеріальні оборотні ресурси) – списуються по елементу “Матеріальні затрати” витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції;

2) необоротні активи (матеріальні та нематеріальні необоротні ресурси) – списуються на витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції за допомогою механізму амортизації (елемент “Амортизація”);

3) грошові кошти – використовуються для погашення заборгованості, визнаної як витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції (елементи “Витрати на оплату праці”, “Відрахування на соціальні заходи” та “Інші операційні витрати”).

Надходження перших двох ресурсів на підприємство може бути пов’язане як з рухом грошових коштів (придбання) так і з негрошовими операціями (бартерний обмін, безоплатне надходження, внески до статутного капіталу тощо). У третьому випадку грошові кошти виконують роль засобу погашення заборгованості, віднесеної на витрати.

Грошові кошти можуть надходити на підприємство як з довгострокових (цільове фінансування, внески до статутного капіталу, довгострокові позики банків, емісія довгострокових облігацій тощо), так і з короткострокових (від покупців і замовників та різних дебіторів, короткострокові позики банків тощо) джерел. Для фінансування витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції згідно досліджень у сфері фінансового менеджменту слід використовувати саме довгострокове фінансування, з метою недопущення вилучення коштів з обороту.

Для потреб зіставності показників бюджетування із показниками бухгалтерського обліку необхідно проаналізувати надходження грошових коштів із різних джерел довгострокового фінансування із використанням різноманітних ресурсів при підготовці та освоєнні виробництва нової продукції. Нами пропонується модель взаємозв’язку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції і грошових потоків, в результаті якої буде приведений до грошових потоків кожен елемент витрат на дослідження та розробки шляхом здійснення відповідних коригувань. Це дасть змогу встановити обсяг недофінансованих витрат та потребу в залученні додаткових ресурсів, а також сприятиме побудові бюджетів підприємства на наступний звітний період.

При побудові моделі обов'язковим є врахування розривів, що виникають внаслідок різниці в часі між чотирма основними подіями: визнання джерела фінансування; отримання ресурсу; оплата за отриманий ресурс; використання ресурсу на потреби підготовки та освоєння виробництва нової продукції.

Для кожного з елементів витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції для переходу від методу нарахувань до касового методу відбувається свій спектр коригувань (табл. 1).

Таблиця 1

Коригування елементів витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції для переходу від методу нарахувань до касового методу

Елементи витрат	Види коригування	
	Додатні	Від'ємні
Матеріальні затрати	- на збільшення заборгованості по розрахунках з постачальниками за звітний період; на оборот по дебету розрахунків з постачальниками за рахунок негрошового списання заборгованості; - на оборот по дебету запасів, що надійшли на підприємство в результаті інших операцій (бартер, безоплатне надходження, внески до статутного капіталу тощо).	- на збільшення заборгованості по розрахунках за виданими авансами за звітний період; на збільшення залишків запасів за звітний період; - на оборот по кредиту запасів, що витрачаються на потреби інші, аніж підготовка та освоєння виробництва нової продукції; - на оборот по дебету одержаних від постачальника активів (крім запасів).
Витрати на оплату праці	- на збільшення заборгованості за виплатами працівникам за звітний період; - на оборот по дебету розрахунків з працівниками за іншими (негрошовими) виплатами; на оборот по дебету розрахунків з працівниками за нарахованими сумами утримань податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску та інших утримань.	- на оборот по кредиту розрахунків з працівниками, що не зайняті підготовкою та освоєнням виробництва нової продукції.
Відрахування на соціальні заходи	- на збільшення заборгованості за страхуванням за звітний період; - на оборот по дебету витрачених коштів страхування на підприємстві	- на оборот по кредиту розрахунків за страхуванням пов'язаним із виплатами працівникам, що не зайняті підготовкою та освоєнням виробництва нової продукції.
Інші операційні витрати	- на збільшення іншої кредиторської заборгованості за звітний період; - на оборот по дебету заборгованостей дебіторів і кредиторів за не грошовими операціями	- на збільшення іншої дебіторської заборгованості за звітний період; - на оборот по кредиту дебіторської та кредиторської заборгованостей, що списуються на рахунки інші, аніж витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції.

Пропонована облікова модель дає змогу визначити яка частина витрат на підготовку та освоєння нової продукції була профінансована, а також який обсяг грошових ресурсів було для цього залучено.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

© Вінярська М.Р., Пилипенко Л.М., 2011

Загальновідомо, що до ключових результатів діяльності комерційних підприємств відносять, насамперед, прибуток. Формування прибутків будь-якого суб'єкта господарювання є важливим питанням як для його власників, найманих працівників, так і для держави загалом. Прибуток посідає одне з головних місць у загальній системі вартісних інструментів ринкової економіки. Беззаперечним є той факт, що, чим вищий прибуток, тим більше можливостей у підприємства поновлювати свою матеріальну базу, розвивати нові виробничі програми, напрями діяльності тощо. Він забезпечує стабільність підприємства, гарантує його фінансову незалежність [1]. Проте, економічні результати функціонування підприємства можуть бути виражені не лише у величині прибутку.

Метою діяльності більшості суб'єктів господарювання в ринковій економіці є примноження вкладеного власниками капіталу. Це може відбуватись або у формі прибутку, або шляхом збільшення вартості підприємства, що неодмінно призведе до зростання величини його власного капіталу. Таким чином економічний результат функціонування підприємства виражається, насамперед, у величині отриманого за звітний період прибутку (збитку) та зміни обсягу власного капіталу.

Прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку господарської діяльності і є найважливішим показником фінансових результатів підприємницьких структур. В сучасних умовах не слід віддавати перевагу одному поясненню прибутку, а необхідно розглядати різні ситуації походження прибутку, які взаємно не виключають, а доповнюють одна одну. Прибуток є узагальнюючим показником господарської діяльності підприємства і характеризує економічну ефективність господарювання [2, с.86].

Скалюк Р.В. [3] стверджує, що в практичній діяльності бухгалтерів та економістів часто спостерігається ототожнення поняття фінансового результату та прибутку підприємств. Така проблема є менш значною, коли під поняттям фінансового результату розуміють прибуток за умов прибуткового ведення господарської діяльності суб'єкта господарювання. Проте, коли поняття прибуток вважають ширшим за своїм змістом, ніж категорію фінансових результатів – такі факти викликають сумніви на предмет їх достовірності та відповідності науковим теоріям та методичним положенням бухгалтерського обліку.

Категорія фінансового результату є ширшим поняттям порівняно із категорією прибутку, оскільки, показник прибутку є однією із двох форм (прибуток чи збиток) відображення фінансового результату господарської діяльності підприємства. Фінансовий результат характеризує якісні та кількісні показники результативності господарської діяльності підприємства, а прибуток - позитивне (додатне) значення фінансового результату, що свідчить про високу результативність господарської діяльності та ефективне використання капіталу. Негативне (від'ємне) значення категорії фінансового результату відображається у показнику збитку, який свідчить про низький рівень або відсутність результативності господарської діяльності, неефективне управління ресурсним, виробничим та економічним потенціалами підприємства, невміле використання наявного капіталу, низьку якість роботи менеджменту підприємства тощо.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” величина фінансового результату будь-якого виду господарської діяльності підприємства (операційної, фінансової, інвестиційної, звичайної, надзвичайної) визначається як різниця між сумою доходів та пов'язаних з нею величиною понесених витрат відповідного виду діяльності

підприємства [4]. Тобто фінансовий результат розраховують, як різницю доходів та витрат усіх видів діяльності підприємства, зменшену на суму нарахованих податків на прибуток.

Ще одним показником, що виражає економічну результативність функціонування підприємства, є зміна обсягу власного капіталу, що утворилася в процесі господарської діяльності підприємства. Певні зміни в обсязі власного капіталу можуть відбуватись внаслідок проведення на підприємстві певних господарських операцій (безкоштовного отримання основних засобів, дооцінки необоротних активів тощо), але вони не будуть мати відношення до величини фінансового результату, яку визначають як різницю між доходами і витратами, а лише доповнювати цей економічний результат.

Попри вищесказане, розглядаючи економічну сутність власного капіталу, потрібно відмітити найважливіші характеристики капіталу, які полягають у тому, що він виступає основним чинником виробництва, характеризує фінансові ресурси підприємства, які приносять прибуток, використовується як головне джерело формування добробуту його власників, є головним вимірником ринкової вартості підприємства. Його динаміка є важливим показником ефективності господарської діяльності [5].

На величину і структуру економічних результатів значним чином впливають облікові моделі, які використовують на підприємстві. Наприклад, застосування в обліку одного і того ж суб'єкта господарювання положень різних балансових теорій (статичної, динамічної та органічної) призведе до різного відображення у фінансовій звітності, зокрема, балансі економічних результатів функціонування такого суб'єкта.

Величина фінансового результату, є базисом, який забезпечує не тільки життєздатність суб'єкта господарювання, а й відображає рівень результативності, прибутковості господарської діяльності, можливості кількісного зростання основних економічних показників та характеризує потенціал стійкого розвитку підприємства [3].

Отже, економічні результати відображають мету підприємницької діяльності, її дохідність, і є вирішальними для підприємства. Окрім його керівництва і колективу вони цікавлять вкладників капіталу, кредиторів, державні органи, фондові біржі тощо. Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного удосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування. Він служить джерелом сплати податків. Але фінансовий результат являє собою складну економічну категорію, що потребує більш поглибленого вивчення сутності, ролі, особливостей формування, розподілу, використання фінансових результатів та їх впливу на господарську діяльність підприємства, тому потребують подальших глибоких досліджень.

1. Бабицька О.О. *Економічний зміст фінансових результатів сільськогосподарських підприємств* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vsna/ekon/2010_5_1/Babicka.pdf; 2. Лайко П.А., Фінанси АПК: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Лайко П.А., Ляшенко Ю.І.-К.: ДІА, 2000. - 225 с.; 3. Скалюк Р.В. *Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/npkntu_e/2010_18_1/stat_18_1/21.pdf; 4. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87; 5. Варичева Р.В. *Поняття власного капіталу* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/8.pdf.

ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

© Воськало В.І., Воськало Н.М., 2011

Для підвищення ефективності управління підприємством необхідно проводити аналіз його активів, джерел їх утворення на всіх етапах від створення підприємства до визначення результатів діяльності. В сучасній науковій літературі окремо не виділяють окремих напрямів аналізу, який би стосувався безпосередньо власного капіталу. Зазвичай, показники складових власного капіталу використовують при аналізі фінансового стану, а також при аналізі прибутку та рентабельності підприємства. Попри те, аналіз власного капіталу підприємства являє собою складне, комплексне завдання, під час розв’язання якого слід враховувати не лише загальний фінансовий стан та його діяльність, а й аналізування порядку формування власного капіталу, структури власного капіталу, напрямів та ефективності його використання. Тому, для більш реальної оцінки стану власного капіталу підприємства, при його аналізуванні варто враховувати основні чинники.

На порядок та розмір формування власного капіталу підприємства суттєво впливає зовнішнє середовище, в якому воно функціонує, зокрема, стан в якому перебуває економіка країни.

Здійснюючи аналіз формування складових власного капіталу необхідно враховувати стратегію підприємства на ринку (для досягнення швидких та амбітних цілей необхідне ґрунтовне фінансове забезпечення складових власного капіталу).

Також необхідно враховувати форму власності підприємства; вид економічної діяльності; організаційно-правову форму функціонування; сегмент ринку, де функціонує підприємство.

При здійсненні аналізу слід користуватися нормами чинного законодавства, що регулюють порядок формування та використання статутного капіталу, резервного капіталу та інших резервів, їхні мінімально встановлені розміри тощо.

При створенні підприємства слід враховувати функціональне призначення власного капіталу. Тобто, враховувати, який необхідний розмір початкового (стартового) капіталу для започаткування діяльності, та для її розширення.

Під час аналізу власного капіталу також важливо визначити вартість окремих його складових елементів, а потім порівняти із вартістю власного та залученого капіталу. Таке порівняння дозволяє визначити фінансову стійкість підприємства. При створенні підприємства доцільно розрахунки розміру складових власного капіталу проводити на основі складеного бізнес-плану діяльності товариства.

При здійсненні аналізу власного капіталу підприємства виходячи з його цілей, слід використовувати методи всіх видів фінансового аналізу. Зокрема, вивчення власного капіталу слід починати з аналізу складових його елементів, порівнюючи їх із загальним розміром власного капіталу за їх питомою вагою. Кількісний аналіз структури власного капіталу підприємства слід здійснювати у динаміці, щоб відстежувати зміну в його структурі за період, що аналізується, та визначити тенденції їх розвитку. Також важливо порівнювати структуру власного капіталу підприємства із аналогічними показниками інших підприємств галузі та аналогічного виду економічної діяльності.

Врахування ознак класифікацій власного капіталу, допоможе якісніше та різносторонньо здійснити аналіз власного капіталу.

Основним результативним показником використання власного капіталу є його рентабельність. Хоча, на сучасному етапі, цей показник не в повній мірі відображає ефективність його використання. Проведення аналізу за одним або кількома факторами не завжди є досить об’єктивним. Здійснення ефективності власного капіталу потребує використання багатofакторних показників, розроблення яких має стати предметом подальших наукових досліджень.

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ У ПІДПРИЄМСТВАХ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

© Гук В.В., 2011

Організація бухгалтерського обліку витрат відповідно до вітчизняних Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [1] передбачає застосування єдиного підходу до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій на підставі правил ведення документообігу, затверджених керівництвом будівельної організації. Однак, сучасний стан бухгалтерського обліку характеризується відсутністю чіткої законодавчої бази з відображення витрат на інноваційні процеси, що призводить до розпорошеності витрат на різних рахунках обліку та ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат. На практиці існує декілька підходів до обліку витрат на інноваційну діяльність:

- 1) віднесення на витрати поточного періоду (витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології);
- 2) капіталізація витрат як нематеріальних активів (витрати на НДДКР, що дали позитивний результат, закінчені й оформлені у встановленому порядку);
- 3) капіталізація витрат як вкладень у необоротні активи.

Вище зазначене призвело до того, що в економічній літературі існують різні позиції щодо облікового відображення витрат на інновації. Так, Валуєв Б.І. та Кантаєва О.В. вважають за доцільне зосередити всі витрати інноваційної сфери для того, щоб визначити їх величину як за окремими напрямками, що входять до неї, так і в цілому по підприємству. Для цього автори пропонують ввести окремий синтетичний рахунок “Витрати інноваційної діяльності”, який би ніс на собі навантаження рахунку-екрана [2, с.33]. Подібної думки також дотримується Грицай О.І., яка пропонує для відображення витрат на інноваційні процеси запровадити окремий синтетичний рахунок 86 “Витрати на інноваційні процеси” [3, с.200]. Проте ми вважаємо необґрунтованим виділення окремого збірного рахунку, оскільки його застосування призведе до збільшення кількості синтетичних рахунків та зростання облікової роботи.

На підприємствах із багатомономенклатурним виробництвом, як зазначає Пустовит А. [4, с.41], де період освоєння нетривалий і витрати відносно невеликі, у разі виготовлення продукції за індивідуальним замовленням, витрати на освоєння нових видів продукції можуть плануватися і обліковуватися у складі загальноновиробничих витрат за статтею 15.5 “Витрати на удосконалення технології й організації виробництва” П(С)БО 16 “Витрати”. Підтвердження цього знаходимо у згаданих рекомендаціях [1], де до їх складу включають: витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи послуги, надані сторонніми організаціями з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, впровадження передових методів організації та нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів; витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією (на проведення дослідно-експериментальних робіт, виготовлення моделей і зразків за винахідницькими та раціоналізаторськими пропозиціями щодо виконання будівельно-монтажних робіт; виплата авторських винагород, якщо вони не є роялті).

Об'єктами обліку витрат на інновації є витрати, які виникають у різних підрозділах (центрах відповідальності): планово-економічний відділ, науково-дослідний та дослідно-конструкторський відділ, виробничий відділ, відділ утилізації та інші згідно з організаційною структурою

будівельного підприємства. Відповідно до призначення кожного відділу, синтетичний облік витрат ведуть відповідно до визначених об'єктів із застосуванням рахунків, приведених на рис. 1.



Рис. 1. Об'єкти та синтетичні рахунки для обліку витрат на інновації

Виходячи із викладеного вище можна запропонувати кореспонденцію рахунків для відображення в синтетичному обліку на будівельних підприємствах витрат на інновації (табл. 1).

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на інновації на підприємствах будівельної галузі

Суть обліку витрат на інновації	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображено капітальні витрати на інноваційні процеси з метою створення нових видів нематеріальних активів	Відображено витрати на формування первісної вартості інноваційного об'єкту нематеріальних активів	154	131, 20, 22, 23, 372, 661, 63, 65, 685
	Введено в експлуатацію інноваційний об'єкт нематеріальних активів	12	154
Відображено капітальні витрати на інноваційні процеси з метою створення нових видів основних засобів	Відображено витрати на формування первісної вартості інноваційного об'єкту основних засобів	152	131, 20, 22, 23, 372, 661, 63, 65, 685
	Введено в експлуатацію інноваційний об'єкт основних засобів	10	152
Відображено поточні витрат на інноваційні процеси із включенням до витрат на дослідження і розробки у складі інших витрат операційної діяльності	Відображено включення до виробничої собівартості витрат на дослідження і розробку інноваційної продукції (робіт, послуг)	941	131, 20, 22, 23, 372, 661, 63, 65, 685
Відображено поточні витрат на інноваційні процеси із включенням до загальновиробничих витрат	Відображено включення до виробничої собівартості загальновиробничих витрат	91	131, 20, 22, 23, 372, 661, 63, 65, 685

1. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 №30. [Електронний ресурс] – Режим доступу до рекомендацій: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=271911; 2. Валуєв Б.І. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект / Б.І. Валуєв, О.В. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №12. – С. 28-35; 3. Грицай О.І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси // Проблеми економіки та менеджменту / Вісник НУ "ЛП". – Львів: Видавництво НУ "ЛП", 2010. – № 683 - С. 198-201; 4. Пустовит А. Облік витрат на освоєння нових видів продукції / А. Пустовит // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - Випуск 10. – С. 40-44.

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІАГНОСТИКИ КРИЗОВОГО СТАНУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Горохова О.І., 2011

Економічні перетворення, що здійснюються в Україні, суттєво вплинули на ринок промислової продукції, а також на структуру підприємств машинобудування. Динамічний розвиток вітчизняного промислового ринку, який обумовлюється розширенням асортименту імпоротної промислової продукції і послуг, приводить до загострення конкурентної боротьби серед українських виробників. В результаті цих змін відбувається зростання вимог до якості виробленої промислової продукції і послуг, що пропонуються вітчизняними виробниками.

Розробка системи діагностики стану підприємств в сучасних умовах ринкової економіки набуває надзвичайно важливого значення, адже підприємства є повністю самостійними господарюючими суб'єктами та, водночас вони не існують ізольовано, а в процесі своєї діяльності взаємодіють з іншими суб'єктами економічних відносин - власниками, робітниками, банком, кредитором, постачальниками - і несуть повну відповідальність за результати своєї виробничо-господарської діяльності перед ними. Пріоритетним, на сьогодні, напрямком діагностики є аналіз фінансового стану підприємства, зумовлено тим, що посилюється значення проблеми банкрутства вітчизняних підприємств в умовах кризової економіки.

Діагностика підприємства розглядається як процес розпізнавання і виявлення на основі визначених ознак (ключових оціночних показників, вивчення окремих результатів, неповної інформації) проблем у функціонуванні об'єкта дослідження з метою оцінки наявних тенденцій і виявлення можливих перспектив його розвитку та аналіз варіантів найкращого вирішення виявлених проблем.

Метою діагностики є надання необхідних знань для прийняття рішення суб'єкту управління про використання різноманітного методологічного апарату та інструментарію для визначення стану об'єкта управління у невизначеному середовищі функціонування та розробку комплексу заходів, спрямованих на поліпшення цього стану. Предметом діагностики є кількісна характеристика та якісна ідентифікація стану об'єкту управління. Об'єктом діагностики виступає об'єкт управління (підприємство, галузь, регіон, країна тощо) як цілісна високоорганізована система з усіма її функціональними підсистемами (елементами системи).

Обґрунтування діагностики функціонування підприємства як системи дозволяють визначити основні завдання діагностики діяльності підприємства:

1) оцінка особливостей функціонування суб'єктів господарювання у невизначеному зовнішньому середовищі, виявлення ключових факторів впливу, виділення проблемних сфер і «вузьких місць»;

2) обґрунтування передумов і факторів, що становлять істотний вплив на внутрішній економічний механізм функціонування суб'єктів господарювання;

3) узагальнення та систематизація знань в галузі оволодіння навичками здійснення діагностики за різними напрямками діяльності підприємства для забезпечення ефективного управління;

4) підготовка і обґрунтування конкретних практичних заходів для підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання у конкурентних умовах через покращення (відновлення) стану функціонування, направлено на стабільний розвиток.

Наявність різноманітних методик діагностики кризових явищ підприємства обумовлює доцільність їх системної класифікації, яка надасть можливість об'єднати різноманітні методичні підходи в окремі групи, визначити спільні проблеми та недоліки, що притаманні окремим

розробкам [1].

Найбільш суттєвим при використанні різноманітних методичних прийомів формування узагальнюючого висновку є вагомість окремих показників оцінки. За способом обробки інформації методичні розробки з питань діагностики кризового стану підприємства поділяються на ручні (неавтоматизовані) та автоматизовані. Останні передбачають виконання усіх необхідних розрахунків та отримання діагностичного висновку на базі застосування ППП. Застосування автоматизованих діагностичних систем значно спрощує та прискорює процедуру діагностики, дає можливість використовувати сучасний математичний апарат для обробки інформації, накопичувати інформацію в базах знань та використовувати її для подальших досліджень.

Діагностика кризового стану підприємства на базі використання фінансових коефіцієнтів передбачає: формування системи оціночних показників; розрахунок їх величини, проведення горизонтального, порівняльного та еталонного аналізу. Простим для застосування та поширеним прийомом діагностики є побудова балансових (агрегатних) моделей оцінки фінансового стану. Під агрегатами слід розуміти абсолютні показники оцінки, які розраховуються за спеціальними методиками на базі показників звітності та управлінського обліку підприємств.

Ідентифікація кризового стану підприємства передбачає порівняння між собою певних агрегатів та формулювання діагностичного висновку за визначеними правилами оцінки (залежно від результатів порівняння).

Широке визнання для проведення діагностики набули також матричні моделі ідентифікації стану підприємства, розроблені у працях французьких дослідників Ж. Франсона та І. Романа [3]. Матричні моделі діагностики кризового стану та виявлення загрози банкрутства передбачають побудову діагностичної матриці, кожен квадрат якої характеризується певним співвідношенням показників господарсько-фінансової діяльності підприємства або розрахованих оціночних агрегатів ідентифікується як певний стан підприємства.

У процесі діагностики стан підприємства та наявність загрози банкрутства визначається залежно від поточного місцезнаходження підприємства в межах матриці та ретроспективного аналізу зміни місцезнаходження (аналіз шляху).

При дослідженні підприємств машинобудівної галузі метою діагностики є визначення кризового стану та розробка комплексу заходів, спрямованих на вихід з цього стану. Отже, в економічній теорії та практиці існує значна кількість методичних підходів до здійснення фінансової діагностики господарюючих суб'єктів, що є важливою складовою системи запобігання кризовим явищам на підприємстві. При цьому існує необхідність моніторингу не лише внутрішніх умов діяльності, а й зовнішнього середовища суб'єкта господарювання. Тому доцільно застосовувати різноманітні підходи та методики, що найбільш адекватно відображають реальний стан підприємства, його сильні та слабкі сторони. Поряд з цим, різноманітність методичних підходів до фінансової діагностики кожного окремо взятого підприємства, зумовлює необхідність розробки єдиної методології. При діагностиці фінансового стану підприємства недостатньо розрахувати лише стандартні показники, тому що отриманий результат не віддзеркалюватиме впливу низки чинників, які можуть занижити або завищити рівень цих показників.

1. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства: навч. пос. [Текст] / Т. Д. Костенко, Є. О. Підгора, В. С. Рижиков [та ін.] – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 398 с.

ФУНКЦІЇ КОРПОРАТИВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

© Гурська О.М., 2011

Упровадження на підприємстві раціональної форми податкової політики здійснюється в рамках реалізації заходів корпоративного податкового менеджменту. Більшість фахівців розуміють під корпоративним податковим менеджментом процес управління оподаткуванням підприємства з метою оптимізації його податкових платежів, або процес управління податками підприємства – платників податків, що регулює їхні фінансові відносини з державою в процесі перерозподілу доходів господарюючих суб'єктів і формування доходів бюджету [1, с.111].

Однак необхідно врахувати, що оподаткування становить законодавчо встановлений порядок стягнення податків й управляти цим процесом, так само як і податками на рівні підприємства, неможливо. Разом з тим, на рівні підприємства можливо і доцільно управляти організацією податкового обліку, здійснювати планування податкових зобов'язань, внутрішній контроль за обґрунтованістю розмірів, своєчасного та повного погашення податкових зобов'язань. Виходячи з цього, об'єктом управління в корпоративному податковому менеджменті доцільно вважати систему податкового обліку підприємства [1, с.112]. Суб'єктом корпоративного податкового менеджменту на підприємстві є податковий менеджер, основною функцією якого виступає управління системою податкового обліку на підприємстві з метою максимізації чистого прибутку підприємства за рахунок скорочення податкових витрат (рис.1.).

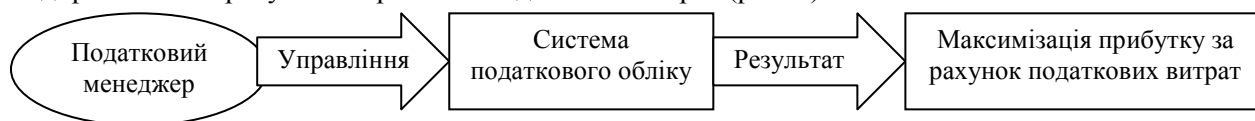


Рис.1. Схема здійснення заходів корпоративного податкового менеджменту [1].

Склад заходів корпоративного податкового менеджменту реалізується в рамках виконання його функцій. Беручи до уваги те, що об'єктом управління корпоративного податкового менеджменту є система податкового обліку підприємства, його функції повинні бути спрямовані на управління системою податкового обліку організації. Тому варто відносити до функцій корпоративного податкового менеджменту такі: планування системи податкового обліку; організація системи податкового обліку; мотивування персоналу, який здійснює податковий облік на підприємстві; контроль системи податкового обліку; регулювання системи податкового обліку.

У процесі реалізації функції планування проводиться планування заходів організації системи податкового обліку на підприємстві, складання планів; надалі плани знаходять практичне втілення при здійсненні функції організації системи податкового обліку. Після цього податковому менеджеру слід мотивувати працівників, задіяних у податковому обліку підприємства. Після практичної реалізації заходів система податкового обліку контролюється, за результатами чого може прийматися рішення щодо необхідності її коригування, тобто здійснюється функція регулювання. Далі необхідні зміни плануються (функція планування), реалізуються на практиці (функція організації), проводиться мотивація (функція мотивування), контролюються (функція контролю) і приймається при потребі рішення щодо уточнення даних (функція регулювання) [1, с. 115-117].

Таким чином, можна зробити висновок, що функції корпоративного податкового менеджменту здійснюються в циклічній послідовності і забезпечують оптимізацію управління витратами підприємства.

1. Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова ; Харк. нац. екон. ун-т. – Х. : Вид-во ХНЕУ, 2010. – 495 с. : табл. – Бібліогр.: с. 448-486 (474 назви).

ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ І КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Гуцайлюк З.В., 2011

В економічній літературі існують різні думки про місце і значення контролю в управлінні підприємством. Він об'єднується з економічним аналізом, з обліком, не вводиться в склад функції управління, розглядається як самостійна функція управління тощо. Саме тому потрібно ще раз звернутися до теоретичної сторони питання, оскільки відповідь на нього має безпосереднє відношення до вирішення практичних завдань контролю взагалі...[1, с. 9].

Н.Г. Виговська вважає, що "В цілому, господарський контроль доцільно розглядати з двох позицій: у вузькому і широкому розумінні. У вузькому розумінні контроль пов'язується з будь якою функцією управління, наприклад, з обліком, коли облік формує інформаційну базу для контролю. В такому випадку під контролем розуміють перевірку діяльності кого-небудь чи що-небудь. Більш широкий зміст у поняття "контроль в управлінні" закладається при його визначенні як перевірки дотримання та виконання нормативно поставлених завдань, планів і рішень"[2, с. 365].

Зазначене, як на нашу думку, вимагає певного уточнення. Насамперед, слід вести мову про контроль як функцію управління (широке розуміння) і як контрольну функцію бухгалтерського обліку (вузьке розуміння). При цьому очевидно, що система бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язана з економічним контролем через свій продукт – інформаційні потоки, без якого останній, як на наше глибоке переконання, функціонувати не може.

Набагато складніше розглядати контрольну функцію бухгалтерського обліку, яка має історичне коріння. Зокрема, розглядаючи юридичні аспекти дослідження теорії бухгалтерського обліку представниками тосканської школи бухгалтерів, відомий російський економіст Я.В. Соколов згадує одного з великих економістів-фахівців з обліку XIX століття Джузеппе Росси (1845-1921). Саме останній переконував колег, що "...все, що відноситься до обліку на підприємстві, визначає три функції:

1) уважність – передбачає спостереження головного бухгалтера за тим, як підлеглі йому особи виконують свою роботу;

2) співставлення (колація) – вимагає виявлення адекватності інформаційних потоків тому, що насправді має місце в господарстві;

3) контроль – зобов'язує аналізувати інформацію про господарську діяльність, трансформуючи облікові дані до рівня виконавців" [3, с. 124].

Інший італійський вчений Джузеппе Борначіні, зазначаючи, що бухгалтерія – мистецтво ведення, передбачення і регулювання адміністративних розпоряджень, одночасно чітко пише: "Контроль – ось істинна функція обліку" [3, с. 114].

Згідно з дослідженнями Н.Г. Виговської, прихильниками ототожнення функції контролю і бухгалтерського обліку були представники німецької наукової школи Ф. Гюглі, А. Кальмес, Ф. Ляйтнер, Г. Нікліш, І Шер та інші. Вони проголошували позицію щодо застосування елементів методу бухгалтерського обліку як науки в реалізації контрольних засад, а бухгалтерію вважали реалізатором функції внутрішньогосподарського контролю [4, с. 31].

Таким чином, думка тих економістів, котрі вважають, що основною функцією бухгалтерського обліку все ж є збір, форматування й опрацювання інформації для потреб управління виробничими процесами, фінансово-інвестиційною й інноваційною діяльністю тощо¹, все ж вимагає суттєвої аргументації та нових доказів. Бо, як зазначав у своїй фундаментальній

¹ Автор у певній мірі теж підтримує зазначену тезу.

монографії із зазначених проблем проф. М.В. Кужельний, “Наявність об’єктів обліку обумовлює появу і відповідних об’єктів контролю, оскільки в процесі виробничої та фінансово-господарської діяльності ними потрібно керувати, контролювати законність і доцільність економічних процесів та явищ. Об’єкти обліку тісно взаємозв’язані з об’єктами контролю. У зв’язку з цим бувають об’єкти соціалістичного контролю двох видів: об’єкти контролю, які охоплені бухгалтерським обліком; об’єкти контролю як функції управління.

Об’єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, співпадають з об’єктами обліку. Це й визначається тим, що бухгалтерський облік є і засобом контролю, і його об’єктом. Жодна господарська операція, відображена у бухгалтерському обліку, не знаходиться поза контролем, що забезпечується завдяки принципу подвійного запису та його контрольного значення, порівняльності даних синтетичного й аналітичного обліку, рівності активу та пасиву балансу, використанню працівниками обліку різноманітних прийомів і методів контролю тощо.” [5, с. 6-7].

Не дивлячись на чітко висловлену думку, з наведеного змісту виникає декілька запитань. Насамперед, бухгалтерія як виробничий підрозділ і головний бухгалтер як посадова особа не наділені повноваженнями з керівництва виробничими, фінансовими, інвестиційними процесами на підприємстві – це функції менеджменту. Сфера прийняття саме управлінських рішень на цьому рівні, на наш погляд, обмежена лише якісними параметрами ведення бухгалтерського обліку. Усе інше належить не до сфери контролю як такого, а до процесу формування (відображення) інформації, використання якої менеджерами дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, направлені на оперативне усунення, як правило, негативних явищ.

Таким чином, у ринковому середовищі контрольна функція бухгалтерського обліку, як на наш погляд, обмежена якістю формування інформаційних масивів та правильності складання фінансової звітності, тобто, контролем власної діяльності бухгалтерії як структурного підрозділу господарюючого суб’єкта. Бо, як зазначає акад. М.Г. Чумаченко, ...тісний взаємозв’язок обліку з контролем зовсім не означає, що облік включає в себе контроль, підміняє чи замінює його [6, с. 66]. При цьому можна повністю погодитися з думкою О.А. Шпиґа, що “...концепція, котра ототожнює облік і контроль в сучасних умовах, в сучасних умовах себе вичерпала і вже не відображає реальної дійсності, не відповідає сучасному розвитку теорії” [7, с. 35].

Тобто, контрольна функція властива не для системи обліку, як помилково вважають бухгалтери, а виключно для менеджерів різних рівнів.

Проф. М.С. Пушкар з цього приводу висловився ще категоричніше: “Інакше як глупством це не можна назвати, оскільки облік не виконує контрольних функцій і не може їх виконувати, а лише служить засобом отримання інформації про господарську діяльність, яку використовує система управління для контролю. Облік має зовсім інші функції, ніж контроль”[8, с. 79].

Отже, контроль пов’язують з системою обліку лише в тому сенсі, що облік, по-перше, служить інформаційною базою для контролю і, по-друге, використовується у якості механізму зворотного зв’язку в системі управління. Основним завданням бухгалтерського обліку, таким чином, є формування необхідних для контролю інформаційних потоків.

1. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия/ Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с. 2. Выговская Н.Г Основные элементы системы внутрихозяйственного контроля// Очерки по бухгалтерскому учету и контролю: Монография/ Н.Г. Выговская. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 444 с. 3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов/ Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 4. Выговська Н.Г Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології/ Н.Г. Выговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с. 5. Кужельний Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции/ Н.В. Кужельный. М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с. 6. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством/ Н.Г. Чумаченко. – К.: КИНХ, 1969. - 243 с. 7. Шпиґ А.А. Еще раз о взаимосвязи бухгалтерського учета контроля (в порядке постановки вопроса)/ А.А. Шпиґ// Бухгалтерский учет. – 1980. - № 3. – С. 32-35. 8. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: Монографія/ М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

КУРСОВІ РІЗНИЦІ ТА ЇХ ОБЛІК

© Загородній А. Г., Бойчук Т. М., 2011

Курсова різниця – це: по-перше, різниця в сумах валютного виторгу або платежів, що виникає внаслідок зміни валютного курсу національної валюти відносно іноземної з моменту укладання угоди до моменту оплати торговельно-фінансової операції (може бути об’єктом спекулятивних угод); по-друге, різниця між оцінками активів і пасивів підприємства за курсом іноземної валюти на дату здійснення господарської операції й дати фактичного розрахунку (надходження або сплати коштів); по-третє, різниця між грошовими оцінками однакової кількості іноземної валюти при різних курсах.

Курсова різниця є наслідком зміни курсу валют у разі ліквідації відкритої валютної позиції або її переоцінки. За сприятливого розвитку курсу валют ця позиція може зумовлювати додатну, а за несприятливого – від’ємну курсову різницю (курсіві витрати). Ризики витрат пов’язані з укладанням відкритої позиції, можуть бути застраховані укладенням різних страхових валютних угод на міжбанківському рівні або на біржах, а також передбаченням у контракті захисних застережень. Виникнення курсових різниць можливе за такими операціями: придбання товарів, основних засобів, сировини, виконання робіт, надання послуг; продажу товарів, готової продукції, виконання робіт, надання послуг; відшкодування витрат працівнику підприємства на витрати на відрядження за кордон; отримання фінансових інвестицій в іноземній валюті; купівлі-продажу обмінними пунктами іноземної валюти; за іншими операціями.

Із прийняттям Податкового Кодексу України (ПКУ) визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив зміни валютних курсів”.

Курсові різниці визначаються окремо за монетарними та немонетарними статтями. При проведенні перерахунку заборгованості слід пам’ятати, що згідно з п. 7–8 П(С)БО 21 тільки монетарні заборгованості, виражені в іноземній валюті, підлягають перерахунку на день їх погашення та на дату балансу, а саме: дебіторська та кредиторська заборгованість; залишки валюти на валютних рахунках в банках та в касі підприємств на дату балансу; за операціями руху валютних коштів на банківських рахунках. Немонетарні статті балансу, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов’язано з операцією в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції. Ці статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цією справедливою вартістю. Відображення курсових різниць в бухгалтерському обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Відображення курсових різниць в обліку

Господарська діяльність	Додатні курсові різниці	Від’ємні курсові різниці
Операційна діяльність	Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці” відображається додатна різниця між курсом іноземних валют і курсом гривні за фактом визнання такої різниці в поточному періоді	Дт 945 “Витрати від операційної курсової різниці” відображаються втрати за активами й зобов’язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
Інвестиційна та фінансова діяльність	Кт 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” відображається додатна різниця між курсом інвалюти і курсом гривні за фактом визнання такої різниці в поточному періоді	Дт 974 “Витрати від не операційних курсових різниць” відображаються втрати за активами й зобов’язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до інвалюти
Фінансові інвестиції	Кт 425 “Інший додатковий капітал” відображається сума додатних курсових різниць, пов’язані із внесенням валюти в статутний капітал підприємства	Дт 425 “Інший додатковий капітал” відображається сума від’ємної курсової різниці, що виникає при внесенні валютних коштів у статутний капітал

З набранням чинності з 01.04.2011 р. ПКУ в розділі III “Податок на прибуток підприємств” скасовано правило “першої події” для визначення доходів та витрат звітного періоду. В свою чергу це стосується доходів та витрат, виражених в іноземній валюті та курсових різниць. Згідно з п. 135.2 та п. 138.2 ПКУ будь-які доходи чи витрати визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів чи здійснення витрат. А суми попередньої оплати вартості товарів, що отримані від покупців чи оплачені продавцям, не включаються до складу доходів (пп. 136.1.1 ПКУ) чи витрат звітного періоду (пп. 139.1.3 ПКУ). Порядок визначення з яким курсом НБУ доходи чи витрати будуть перераховуватись у національну валюту України регламентує п. 153.1 ПКУ.

Отримання доходів в іноземній валюті можливе лише за експортними контрактами, що передбачають перехід права власності на товар, роботи, послуги від виконавця-резидента до покупця-нерезидента. При цьому, згідно з пп. 153.1.1 ПКУ, прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від’ємне значення курсових різниць) ураховується у складі витрат платника податку. Визначення курсу іноземної валюти за яким буде здійснюватись розрахунок курсових різниць залежить від моменту визначення доходів та витрат, отримання та здійснення оплати (табл. 2).

Таблиця 2

Порядок визначення курсу іноземної валюти для розрахунку курсової різниці при отриманні доходу

Зміст господарської операції	Дохід
попередня оплата отримана повністю:	
доходи відображаються за фактом переходу права власності на товар чи підписання акта виконаних робіт, наданих послуг	за курсом НБУ на дату отримання попередньої оплати.
попередня оплата отримана частково:	
доходи відображаються у частині оплаченої вартості	за курсом НБУ на дату оплати
доходи відображаються у неоплаченій частині	за курсом НБУ на дату здійснення операції
отримана оплата за реалізовані товари, роботи, послуги:	
доходи вже були визначені на дату підписання документів, оплата бере участь тільки у визначенні курсових різниць	за курсом НБУ на дату переходу права власності на товар згідно з вантажно-митними документами

При визначенні витрат понесених в іноземній валюті при виконанні умов імпорتنних контрактів щодо товарів, робіт, послуг, що укладені між виконавцем-нерезидентом та покупцем-резидентом та розрахунку курсових різниць необхідно керуватись нормами ПКУ, зокрема це п. 138.4 та п. 153.1.2 (табл. 3).

Таблиця 3

Порядок визначення курсу іноземної валюти для розрахунку курсової різниці при визначенні витрат

Зміст господарської операції	Витрати
попередня оплата здійснена повністю:	
витрати визнаються за датою визнання доходів	за курсом НБУ на дату перерахування передоплати
попередня оплата здійснена частково:	
витрати визнаються у частині оплаченої вартості	за курсом НБУ на дату оплати
витрати визнаються у неоплаченій частині	за курсом НБУ на дату здійснення операції
у разі оплати за поставлені товари, роботи, послуги, які вже було визнано витратами періоду	
за оплатою визначають тільки курсові різниці	за курсом НБУ на дату отримання товару

Згідно з п. 138.4 ПКУ датою визнання таких витрат та включення їх до складу витрат є дата того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації товарів, робіт, послуг, до складу собівартості яких увійшли зазначені вище витрати. А пп. 153.1.2 ПКУ визначає, за курсом НБУ на яку дату відбудеться перерахунок понесених витрат в іноземній валюті у національну.

Відповідно до пп. 153.1.3 ПКУ знімається обмеження на відображення курсових різниць у складі доходів та витрат, оскільки визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

ПРЕДМЕТ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

© Калабухова С.В., 2011

Наявність власного предмету досліджень є найважливішою умовою формування будь-якої нової галузі наукових знань, в тому числі і сфер економічного аналізу та економічної аналітики, що у сукупності створюють систему аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності. Слід підкреслити, що розвиток наукових досліджень у галузі економічного аналізу та економічної аналітики залежить від ступеня задоволення потреб в економічній інформації через пізнання сторін, властивостей та відносин об'єкта дослідження.

Встановлення понятійних меж предмета аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності є складним завданням. В сучасних умовах господарювання еволюція змісту предмета аналітичної діяльності суб'єктів підприємництва обумовлює трансформацію назви “економічний аналіз” в поняття аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності. Проведені дослідження дозволяють констатувати той факт, що розмаїтість визначень, пов'язаних із предметом економічного аналізу, пояснюється тим, що ряд економістів не розмежовує їх для розуміння на різних рівнях пізнання – емпіричному (практичні знання) та теоретичному (наукові знання).

Сучасним методологічним підходом до формування сутності предмета економічного аналізу є факторний або причинно-наслідковий (каузальний) підхід. Такий підхід простежується у визначеннях Ф.Ф.Бутинця, Є.В.Мниха, В.В.Осмоловського, Г.В.Савицької, С.З.Мошенського, О.В.Олійник. Проте надзвичайно динамічний розвиток соціально-наукових методів пізнання, до яких відноситься теорія інформації, призводять до подальшого розширення понятійних меж предмету економічного аналізу у сферу інформаційної аналітики та створюють передумови для формування предмету аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності.

Згідно з сучасною парадигмою, запропонованою Є.В.Мнихом, економічний аналіз дозволяє визначити стан і структуру інформаційної моделі економічної системи будь-якого рівня, її трансформацію при зміні будь-якого елемента з оцінкою проміжних і кінцевих результатів цієї зміни [1, с.79]. Науковці С.Шкарабан, І.Лазаришина пропонують предметом економічного аналізу вважати причинно-наслідкове дослідження інформаційних характеристик об'єктів економічного аналізу, тобто дослідження інформації щодо стану, властивостей, зв'язків та реакції (поведінки) об'єктів економічного аналізу на впливи з боку зовнішнього та внутрішнього середовища в ідентифікованих просторово-часових межах [2, с.13].

Необхідно зауважити, що сучасні тенденції активного розвитку інформаційно-аналітичної діяльності суб'єктів господарювання зумовлюють підвищення значимості інтелектуальної складової при прийнятті рішень в управлінській сфері. У своїй праці Н.А.Сляднева зазначає, що аналітика виконує, насамперед, завдання якісно-змістовного перетворення інформації, функціонально перетинаючись у цьому плані з науковою (виробництво нового знання) й управлінською (розробка варіантів рішень, сценаріїв) діяльністю [3].

Отже, характер функціонального перетину (взаємодії) в системі “аналітика-наука” можна визначити таким чином: з одного боку, наука й аналітика — це інформаційні способи пізнання та наукового аналізу реальності; однак є між ними і відмінність — аналітика, ґрунтуючись на науковому знанні, загальних закономірностях, найчастіше має справу з феноменологією господарського буття, оцінюючи факти та події, прогножуючи їх розвиток з урахуванням не лише узагальнених типових параметрів, а й певних додаткових факторів (суб'єктивно-особистісних,

випадкових та ін.); наука виявляє, насамперед, фундаментальні, об'єктивні закономірності досліджуваної сфери, істотні зв'язки об'єктів, узагальнені параметри процесів та ін.

При визначенні предмету аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності необхідно, перш за все, керуватися вимогами, яким повинно відповідати визначення предмета будь-якої науки взагалі: 1) в галузях наук предмет співпадати не може, можуть бути спільними лише об'єкти вивчення; 2) визначення повинно містити мету галузі науки і відображати її основний зміст; 3) визначення повинно містити основні специфічні принципи пізнання предмета науки з урахуванням особливостей об'єкта.

На основі проведеного аналізу літературних джерел з основ наукових досліджень можна стверджувати, що предмет науки – це ідеалізована, теоретизована схема (модель) досліджуваної даною наукою реальності (об'єкта). Предмет науки — це відтворення емпіричної реальності на абстрактному рівні шляхом виявлення значущих з практичної точки зору закономірних зв'язків і відносин цієї реальності [4]. Предмет будь-якої науки — це не просто явисьце чи процес об'єктивного світу, а результат теоретичного обґрунтування, яке дозволяє виділити ті закономірності розвитку і функціонування об'єкта, що вивчаються, які є специфічними тільки для даної науки.

Наукове знання зазвичай розглядається на двох рівнях — емпіричному і теоретичному. Емпіричне і теоретичне - поняття, за допомогою яких сучасна методологія науки позначає гетерогенні системи наукового знання і сполучені типи науково-дослідної діяльності. Їх складна взаємодія обумовлює функціонування тієї чи тієї наукової дисципліни як єдиного цілого, що розвивається. Історичний підхід до взаємодії емпіричного і теоретичного розкриває діалектичність їх взаємозв'язку. Емпіричні дослідження, виявляючи нові факти і залежності, стимулюють розвиток теоретичного пізнання. Своєю чергою, емпіричні знання є результатом саморозвитку попередньої теорії.

Отже, предмет аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності можна визначити на двох рівнях: емпіричному та теоретичному. На емпіричному рівні пізнання предметом аналітичного забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності пропонується розуміти інструментарій одержання знання про практичні проблеми, з якими стикається система управління, а на теоретичному рівні – інструментарій виявлення фундаментальних об'єктивних абстрактно-логічних закономірностей розвитку та причинно-наслідкових змін у стані і структурі інформаційної моделі економічної системи суб'єкта господарювання з урахуванням впливу суб'єктивно-особистісних факторів.

1. Мних Є.В. Сучасна парадигма економічного аналізу в Україні [Текст] / Є.В.Мних // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічн. – 2004. – Випуск 16. – с.76-79. 2.Шкарабан С., Лазаришина І. Теоретичні засади економічного аналізу в умовах становлення ринкових відносин в Україні [Текст] / С.Шкарабан, І.Лазаришина // Економічний аналіз. – 2008. - Випуск 3 (19). – с.9-13. 3.Сляднева Н. А. Информационно-аналитическая деятельность: проблемы и перспективы [Электронный ресурс] / Н. А. Сляднева // Информационные ресурсы России. — 2001. — № 2(57). — С.14–21. — [Режим доступа]: URL: <http://www.metaukraine.com>/Загол. з екрану. 4.Микешина Л.А. Философия науки: Современная эпистемология. Научное знание в динамике культуры. Методология научного исследования: учеб. пособие. - М.: Прогресс-Традиция : МПСИ : Флинта, 2005. — 464 с.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДЕПОЗИТНИХ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ

© Карп'як Я.С., Карп'як О.Я., 2011

Наявність тимчасово вільних валютних грошових коштів дозволяє підприємству прийняти рішення щодо розміщення їх на депозит. Це дає можливість не тільки вберегти капітал від інфляційних процесів, але і отримати додатковий дохід.

Депозит в інвалюті має свої валютні облікові особливості.

Особливості бухгалтерського обліку операцій з інвалютою обумовлені «валютним» П(С)БО 21, згідно з п. 8 якого у бухобліку курсові різниці визначаються за монетарними статтями на такі дати: на дату балансу і на дату здійснення розрахунків.

При цьому курсові різниці на ці дати в бухгалтерському обліку розраховуються, як за основною сумою депозиту, так і за сумою нарахованих (але ще не виплачених, а отже, що також потрапляють у зв'язку з цим у баланс до розряду монетарних статей).

У бухгалтерському обліку курсові різниці (КР), що виникають за депозитними операціями, є неопераційними і обліковуються таким чином:

— додатні КР — у складі інших доходів (Кт 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»);

— від'ємні КР — у складі інших витрат (Дт 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»).

Особливості обліку депозитних КР

Бухгалтерський облік КР	
Основна сума депозиту	- на дату балансу; - на дату розрахунків (на момент повернення основної суми депозиту)
Проценти за депозитом	- на дату балансу; - на дату розрахунків (на момент виплати депозитних процентів)

Оскільки повернення валютного депозиту для бухгалтерського обліку є розрахунковою операцією (здійсненням розрахунків), то в платника податків треба буде також відповідним чином відобразити в обліку курсові різниці, супутні здійсненню такої операції.

Відповідно до статті 153.1.3. Податкового кодексу України, визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від'ємне значення курсових різниць) ураховується у складі витрат платника податку.

Варто звернути увагу на такий момент. В умовах нестабільності економіки та істотних коливань валютних курсів платник податків може опинитися в ситуації, коли за відкритим депозитом йому доведеться показувати в обліку досить значні податкові курсові різниці (наприклад, при періодичному перерахунку основної суми депозиту в кінці звітних періодів або на момент повернення депозитної суми). Платники податків при цьому опиняються в не дуже вигідному положенні, адже вони через правила оподаткування, що діють, змушені при відображенні курсових різниць показувати в обліку надприбутки від розміщення коштів на депозит.

1.ЦКУ (розділ 71. Позика. Кредит. Банківський вклад. § 3 Банківський вклад (ст. 1058 - 7065)); 2.Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III (далі — Закон №2121); 3.Інструкція № 492; 4.Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами, затверджене постановою Правління НБУ від 03.12.2003 р. № 516

СТАТИСТИЧНІ ІНСТРУМЕНТИ ОЦІНКИ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

© Кіндрацька Г.І., Гринькевич О.С., 2011

Враховуючи світові тенденції до посилення впливу нових знань і впровадження інновацій на розвиток економіки, виникає необхідність об'єктивної оцінки науково-технічного та інноваційного потенціалу вітчизняних підприємств. Зокрема, у вересні 2007 р. прийнято Концепцію державної програми прогнозування науково-технічного розвитку на 2008-2012 рр., згідно з якою заплановано проведення комплексного моніторингу науково-технічної сфери й формування середньострокових прогнозів щодо її подальшого розвитку.

Відстежити стан і розвиток інноваційної діяльності суб'єктів господарювання можна на основі статистичних та адміністративних даних Державної служби статистики, Державної служби інтелектуальної власності, Центрив науково-технічної інформації, інших установ та організацій, які забезпечують інформаційну базу управління інноваційною діяльністю на різних рівнях або ж безпосередньо виступають суб'єктами такого управління. Основний масив інформації про інноваційну діяльність підприємств та організацій в Україні отримують в результаті застосування статистичних інструментів, розроблених Державною службою статистики. Такими інструментами є: річна статистична звітність промислових підприємств з питань інноваційної діяльності; моніторинг інноваційної активності підприємств різних видів діяльності; щоквартальні кон'юнктурні обстеження ділової активності підприємств, зокрема для поточних та прогнозних оцінок інновацій. Отримані в результаті відповідних статистичних обстежень дані мають задовольняти потреби користувачів у достовірній і надійній інформації про величину, структуру, динаміку ресурсів та результати інноваційної діяльності, їх вплив на економічний розвиток суб'єктів господарювання і країни загалом.

За ознакою часу уся сукупність існуючих у вітчизняній статистиці обстежень за інноваційною діяльністю підприємств можна розподілити на дві основні групи. Перша має регулярний, періодичний характер і здійснюється шляхом статистичної звітності підприємств за формою №1-інновація (річна) „Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства”. Форма передбачає достатньо широкий спектр даних про різновиди інноваційної діяльності, витрати, пов'язані з нею, інноваційну продукцію з урахуванням рівня її новизни (для самого підприємства та ринку); інноваційні процеси [1]. Дані, зібрані за цією формою, дають змогу відстежити зміни кількості інноваційних підприємств, обсяг реалізованої інноваційної продукції, витрати на інновації, кількість придбаних (переданих) підприємством нових технологій (технічних досягнень). Доповнюють регулярну статистичну звітність підприємств у частині наукової та науково-технічної діяльності як складової інноваційної діяльності форми №1-наука (квартальна) і №3-наука (річна) “Звіт про виконання наукових і науково-технічних робіт”. Зазначені форми за змістом і переліком показників зорієнтовані здебільшого на наукові організації, у тому числі наукові підрозділи закладів вищої освіти. Регулярний (річний) характер мають також дані щодо інновацій, передбачені структурними обстеженнями підприємств різних видів діяльності за формою 1-підприємство “Звіт про основні показники діяльності підприємства”.

Другу групу статистичних інструментів обстеження інноваційної діяльності підприємств формують обстеження, які розширюють або поглиблюють оцінку інновацій, але мають одноразовий характер, а тому можуть виникати проблеми у порівняльному аналізі динаміки передбачених у таких формах показників інноваційної діяльності. За період 2000-2010 рр. втратили чинність шість різних форм статистичної звітності щодо науково-технічної та інноваційної діяльності підприємств, зокрема, ф. № 2-пром (інновація) “Звіт про інноваційну активність

підприємств” (2002 р. включно), ф.№ 2-програми “Виконання завдань програм та державного замовлення за пріоритетними напрямками інноваційної діяльності”(2007 р. включно), ф. № 7-НТ ліцензії “Звіт про укладання договорів стосовно розпорядження майновими правами інтелектуальної власності” (2009 р. включно), ф. № 1-технологія (одноразова) “Звіт про створення та використання передових виробничих технологій за 2010 рік” (2010 р. включно) [2].

Результати збору та обробки даних, отриманих в результаті періодичних та одноразових обстежень підприємств та організацій з питань науки та інновацій щорічно публікуються у тематичних збірниках органів державної статистики (за 2010 рік – у збірнику “Наукова та інноваційна діяльність в Україні”).

Певною мірою вирішити проблему повноти, комплексності та порівняльності показників інноваційної діяльності підприємств дає змогу розпочате з 2007 року органами державної статистики обстеження інноваційної діяльності підприємств та організацій. Обстеження здійснюється за допомогою спеціальної анкети Євростату, адаптованої до національних особливостей. Анкетування підприємств щодо комплексу показників інноваційної діяльності успішно використовується в країнах ЄС вже понад десять років [3]. Його основне завдання – полегшити розуміння інноваційного процесу й аналіз ефектів впливу інновацій на економіку. Загалом моніторинг забезпечує збір кількісних та якісних даних про інноваційну діяльність суб’єктів господарювання, які розподілені на такі групи: види та обсяги витрат на інновації, джерела фінансування; джерела інформації, які використовують підприємства для інновацій; інноваційне співробітництво з науковими, освітніми установами й підприємствами; інноваційна активність за видами інновацій.

Українським аналогом моніторингу інноваційної діяльності підприємств різних видів діяльності є спостереження за формою №1-НН “Обстеження інноваційної діяльності організації (підприємства)” за відповідний період (за 2004-2006 рр., 2006-2008 рр., 2008-2010 рр.). Програма обстеження передбачає отримання кількісних та якісних даних про інноваційну активність підприємств за 11 основними розділами і є аналогічною до відповідного європейського моніторингу. Поряд із даними, які вже існували у вітчизняній статистиці підприємств, новими групами даних є: детальна інформація про географію інноваційної діяльності; види такої діяльності та джерела їх фінансування; джерела інформації про інновації, типи партнерів; чинники здійснення інновацій; чинники, що стримують інноваційну діяльність; методи стимулювання такої діяльності.

Окреслене “інформаційне поле” дає можливість реалізувати комплексний підхід до аналізу інноваційної діяльності підприємств за трьома основними напрямками: аналіз інноваційного потенціалу, аналіз результатів та ефективності цього процесу. Грунтується такий аналіз на даних статистичної звітності з науки та інновацій, яка за останні роки практично повністю гармонізована з відповідними європейськими стандартами, а також удосконалюється за рахунок використання принципу зворотного зв’язку в управлінні якістю. Цей принцип органи державної статистики реалізують за допомогою on-line опитування (на офіційному веб-сайті Держстату)) з метою вивчення рівня відповідності потребам користувачів статистичних даних у різних галузях економіки та соціальної сфери. Підвищити якість статистичних даних за критерієм їх прозорості забезпечують також метаописи держспостережень [4], у тому числі за інноваційної діяльністю підприємств. Саме такі описи комплексно характеризують мету, усю сукупність статистичних інструментів вивчення інноваційної діяльності (основні показники, звітно-статистичну документацію, класифікації) та відповідні статистичні продукти у різних формах представлення.

1. Статистика інновацій. Альбом форм статистичної звітності. Офіційний веб-портал Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. 2. Ротар А.В. Оцінювання впливу інноваційних процесів на ефективність роботи промислових підприємств//Статистика України.-2011.-№2.-С.39. 3. Oslo Manual. Guidelines for collecting and interpreting innovation data: Third edition. A joint publication of OECD and Eurostat. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>. 4. Метаописи державних статистичних спостережень на 2011 рік Офіційний веб-портал Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ

© Литвиненко Н.О., Нашкерська М.М., 2011

За сучасних умов господарювання має місце тенденція до утворення та функціонування груп підприємств, взаємопов'язаних відносинами контролю-підпорядкування. Перевагами таких утворень суб'єктів господарювання є можливість акумулювання капіталу та його ефективного розподілу з-поміж учасників таких груп. Разом з тим, з метою досягнення збалансованості, пропорційності й оптимальності економічних процесів у державі, має бути забезпечено належний рівень організації контролю за фінансово-господарською діяльністю груп підприємств, пов'язаних відносинами контролю-підпорядкування та розрахункових взаємовідносин між ними.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних питань контролю у групах підприємств здійснено у працях таких вітчизняних вчених, як С.Ф. Голов, В.М.Костюченко, С.П. Лозовицький, М.Р. Лучко, В.В. Сопко, Г.В. Уманців; з-посеред російських науковців варто виділити праці В.В. Новодворського та С.І. Пучкової. Методичні засади та прикладні питання діяльності органів державного контролю широко висвітлені у працях С.В.Бардаша, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця. Проте праці першої групи вищезазначених дослідників здебільшого стосуються лише загальних підходів до організації зовнішнього контролю у формі аудиту в холдингових групах підприємств, дослідження іншої групи вчених висвітлюють загальні підходи до організації державного контролю. Разом з тим, розробки щодо правових засад практичної реалізації органами зовнішнього контролю перевірок внутрішніх розрахунків у групах взаємопов'язаних суб'єктів господарювання відсутні. Відтак, недостатнє висвітлення теоретичних засад здійснення контролюючими органами своїх пріоритетних функцій у групах підприємств, пов'язаних відносинами контролю підпорядкування, визначає актуальність обраної теми та цільову спрямованість публікації, метою якої є узагальнення основних суб'єктів зовнішнього контролю, уповноважених контролювати внутрішні розрахунки всередині груп взаємопов'язаних суб'єктів господарювання та визначити умови і межі реалізації ними контрольних функцій.

Зовнішніми, відносно групи взаємопов'язаних підприємств, виступають державні та недержавні суб'єкти контролю, які можуть отримати з офіційних джерел лише обмежену інформацію щодо внутрішніх розрахунків (розкрити у примітках до річної фінансової звітності суб'єктів господарювання та консолідованих груп). За певних умов здійснювати перевірку груп пов'язаних підприємств та, відповідно, розрахункових операцій між ними, мають право такі державні органи контролю, як Рахункова палата, Державна контрольно-ревізійна служба (ДКРС), Державна податкова служба, Державний митний комітет, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національний банк України. Недержавні органи контролю представлені незалежними аудиторським компаніями.

Рахункова палата України перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України, організовує і проводить оперативний контроль за використанням таких коштів; здійснює контроль у сфері державних закупівель. Цей постійно діючий орган контролю має право «контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України» [1].

Внутрішні розрахунки підлягають контролю з боку органів Державної ревізійної служби “у суб’єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно” [2]. До підприємств державного сектору економіки відносяться суб’єкти господарювання, частка державного капіталу в статутному капіталі яких складає 50%, а також державні холдингові компанії, у яких державі належить не менше ста відсотків акцій. “Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування” [2].

Можливість здійснення органами державної податкової служби контролю за внутрішніми розрахунковими взаємовідносинами в рамках промислово-фінансових груп, крім Закону України “Про державну податкову службу в Україні” (пунктом 1 статті 10 якого передбачено, що державні податкові інспекції здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів), регламентується наказом ДПАУ № 432 від 16.07.2007 “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об’єднань та великих платників податків”. Цим нормативним документом визначено, що планові та позапланові перевірки організовуються з метою відслідковування товарно-грошових потоків по фінансово-промисловій групі в цілому та визначення їх впливу на фінансовий стан і обсяги розрахунків з бюджетом кожного з учасників; забезпечення комплексу заходів щодо знешкодження схем мінімізації податкових зобов’язань та ухилення від оподаткування; узагальнення результатів планових та позапланових перевірок по фінансово-промисловій групі в цілому та порядок їх реалізації.

Національний банк України має законодавчо закріплену можливість здійснювати контроль за внутрішніми розрахунками у трьох основних напрямках: перший стосується здійснення ним валютного регулювання [3]; другий полягає у можливості перевірки представництв іноземних компаній з метою запобігання виведення капіталу за кордон через такі представництва; третій забезпечується шляхом виконанням Національним банком контролю за операціями банків та страхових компаній в рамках промислово-фінансових груп, що реалізується ним через регулювання та аналіз ризиків фінансових груп з метою обмеження ризиків, яким наражаються фінансові установи в результаті участі у такій групі, іншими словами, здійснення моніторингу внутрішніх операцій між банками та страховими компаніями, що входять до однієї групи підприємств, пов’язаних відносинами контролю-підпорядкування.

Державний митний комітет України має повноваження щодо контролю за додержанням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України [3].

Аудит внутрішніх розрахунків, як складова аудиту з надання впевненості або самостійний об’єкт контролю (один із видів супутніх послуг), повинен здійснюватися з метою висловлення незалежної професійної думки щодо правильності відображення в індивідуальній звітності внутрішніх розрахунків між пов’язаними сторонами, а також їх елімінації при формуванні консолідованої фінансової звітності групи суб’єктів господарювання, пов’язаних відносинами контролю-підпорядкування, повноти та достовірності розкриття у примітках до фінансової звітності інформації про пов’язані сторони та розрахункові взаємовідносини між ними.

За результатами дослідження наведено перелік основних суб’єктів зовнішнього контролю (по відношенню до груп взаємопов’язаних підприємств), які мають законодавчо встановлену можливість контролювати внутрішні розрахункові взаємовідносини між пов’язаними сторонами, та визначено умови і межі реалізації ними контрольних функцій у групах суб’єктів господарювання, пов’язаних відносинами контролю-підпорядкування.

1. ЗУ “Про Рахункову палату”. - від 11.07.1996 № 315/96-ВР. 2. ЗУ “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993 № 2939-ХІІ. 3. Декрет Кабінету міністрів України про систему валютного регулювання і валютного контролю. – від 19.02.1993 № 15-93.

ВПЛИВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБКИ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР НА МЕТОДИКУ ТА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Луцюк І.В., 2011

Рациональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві є необхідною передумовою успішної фінансово-господарської діяльності, оскільки забезпечує органи управління своєчасною та достовірною інформацією, необхідною для аналізу, контролю і прийняття ефективних управлінських рішень. Підприємства із заготівлі та переробки зернових культур займають вагому позицію у складі агропромислового комплексу України та забезпечують населення життєво необхідною продукцією. Бухгалтерський облік хлібоприймальні та зернопереробні підприємства повинні вести у відповідності до діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і галузевих нормативних документів, враховуючи, при цьому, особливості організації та технології виробництва.

Специфічними особливостями виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є те, що тут, здебільшого, спостерігаються значні сезонні коливання обсягу сировини, яка надходить від господарств-виробників. У цей період збільшують тривалість робочої зміни працівників чи встановлюють двозмінну роботу і виплачують надбавки за понадурочну роботу або преміальні при роботі в другу зміну. Внаслідок цього виникають відхилення від нормативів витрат на оплату праці.

Хлібоприймальні підприємства здійснюють одночасно декілька взаємопов'язаних видів діяльності, зокрема: заготівлю зернових культур за дорученням державних органів; закупівлю зерна для перепродажу та переробки; надання послуг зі зберігання зерна на складах; послуги з сушіння, очищення та відвантаження зерна; виробництво борошна та іншої продукції із власної та давальницької сировини. В одних і тих же самих складах зберігається зерно, що обліковується як: запаси державного резерву; зерно на зберіганні, що надійшло від клієнтів; зерно для виробництва борошна; зерно, як давальницька сировина; зерно та продукція із нього, призначені для продажу.

Побудова обліку витрат на комбінатах хлібопродуктів може мати два варіанти. Перший передбачає відокремлення обліку витрат заготівельних підприємств у складі комбінатів як самостійної галузі діяльності, а другий - передбачає облік витрат заготівельної діяльності як першого етапу виробничої діяльності з придбання матеріальних запасів для подальшої переробки на готову продукцію.

Технологія зберігання зернових культур та продукції їх переробки ускладнює розподіл витрат за видами діяльності, тому що ці операції одночасно виконуються з використанням одного й того ж обладнання та одними й тими ж працівниками, що використовують як власні запаси елеватора, так і давальницьку сировину, прийняту від замовників.

Що стосується процесу переробки зерна, то його характерною особливістю є виготовлення декількох видів продукції: основної і супутньої. Так, при виробництві борошна виготовляється борошно вищого гатунку, I, II, III гатунків, висівки та відходи. Тому виникає проблема розподілу комплексних статей витрат між спільно виготовленими продуктами.

У зернопереробному виробництві досить значну питому вагу мають виробничі відходи, тому одним із основних завдань організації обліку на комбінатах хлібопродуктів є виявлення і правильне визначення впливу величини зернових відходів на формування собівартості продукції. Повне

оприбуткування відходів та їх подальше ефективне використання безпосередньо впливають на кінцевий фінансово-господарський результат діяльності зернопереробного підприємства. Крім того, на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах є можливість визначати фінансові результати в розрізі окремих видів діяльності, зокрема: зберіганні зерна; виробництві борошна, круп і комбікормів; оптовій і роздрібній торгівлі, реалізації продукції власних підсобних господарств та наданні послуг обслуговуючими виробництвами.

У зв'язку з галузевою специфікою, підприємства із заготівлі та переробки зернових культур повинні вести облік зерна та продуктів його переробки у відповідності до “Інструкції про ведення обліку й оформлення операцій із зерном та продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах” [1]. На методику та організацію обліку діяльності хлібоприймальних та зернопереробних підприємств впливають також окремі положення Закону України “Про зерно та ринок зерна в Україні” від 04.07.2002 р. № 37-IV і “Технічний регламент зернового складу”, затверджений наказом Міністерства аграрної політики України від 15.06.2004 р. № 228.

Комбінати хлібопродуктів для документування господарських операцій повинні використовувати типові форми первинних документів, що рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства України у 2011 р. Такі форми повинні застосовуватися за операціями з обліку хлібопродуктів, враховуючи їх якість, для обліку насінневого зерна, для обліку промислового виробництва, для обліку тари, для обліку робіт і матеріалів із знезараження хлібопродуктів та для проведення інвентаризації.

Науковцями Одеської національної академії харчових технологій у 2004 році було розроблено Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції підприємств борошномельно-круп'яної та комбікормової промисловості, якими керуються у своїй діяльності лише дочірні підприємств ДАК “Хліб України” та підприємства Держкомрезерву [2]. Отже, говорити про потребу у розповсюдженні даного документу і для інших підприємств із заготівлі та переробки зернових культур Мінагрополітики України нелогічно, тому що названий документ у застарів і не відповідає вимогам Податкового кодексу України щодо порядку обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Отже на методику та організацію обліку підприємств із заготівлі та переробки зернових культур істотно впливають галузеві організаційно-технологічні особливості, а саме: організаційна й виробнича структура підприємства; значна залежність між видами діяльності; наявність комплексних витрат, що підлягають розподілу між основною та супутньою продукцією; наявність власної та давальницької сировини; сезонні коливання обсягів сировини; значна питома вага зворотних відходів. Усі наведені особливості хлібоприймальних та зернопереробних підприємств потрібно брати до уваги при розробці методики та організації обліку, адже саме від ступеня їх застосування залежить якість та достовірність інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку підприємств досліджуваної галузі.

1. Інструкція про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затверджена наказом Міністерства аграрної політики України від 13.10.2008 № 661 2. Відоменко І.О. Сучасні проблеми планування та калькування витрат в зернопереробній промисловості / І.О. Відоменко // Економіка харчової промисловості. – 2011, № 2. – С. 27-34 3. Вишнева М.А. Особенности учета на зерноперерабатывающих предприятиях / М.А. Вишнева // “Главбух”. Приложение “Учет в производстве”. – 2003, № 3 4. Сопко В.В. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. В.В. Сопко, О.В. Бойко. – К., 2001 – 514 с.

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

©Мельник О.М., 2011

Прийняття ефективних управлінських рішень стосовно фінансових ресурсів залежить від інформаційної бази, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Окрім цього, такі основні показники як платоспроможність та ліквідність безпосередньо залежать від здатності своєчасно та в необхідному обсязі генерувати фінансові ресурси.

Вивчаючи літературу з окресленої проблематики, ми дійшли висновку, що в системі обліку, аналізу та контролю фінансові ресурси не досліджуються як цілісне поняття, а розглядаються лише як їх складові елементи. Тому необхідними є теоретичні та практичні обліково-аналітичні розробки комплексного поняття “фінансові ресурси”.

Виходячи із Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, визначення бухгалтерського обліку фінансових ресурсів набуває наступного змісту: бухгалтерський облік фінансових ресурсів – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі зовнішнім і внутрішнім користувачам інформації відносно наявності і руху власних і залучених фінансових ресурсів для прийняття відповідних рішень.

Побудову системи обліку, аналізу та контролю фінансових ресурсів доцільно здійснювати в межах загального облікового процесу, під яким розуміють технологічний процес, де в результаті перетворення первинної облікової інформації формуються вихідні показники відносно джерел фінансування та напрямів їх використання, які складають основу інформаційного забезпечення управління фінансовими ресурсами.

Як відомо, в процесі аналізу фінансових ресурсів підприємства використовується система економічних показників для характеристики параметрів досліджуваного об'єкту в статистиці та динаміці; вивчаються причини зміни економічних показників; виявляються й досліджуються взаємозв'язки між показниками з метою підвищення ефективності управління досліджуваним об'єктом.

Зважаючи на вище зазначене, бухгалтерський облік та фінансовий аналіз можна вважати важливим джерелом фактографічної інформації, яка використовується для інформаційного забезпечення контролю фінансових ресурсів підприємства та прийняття управлінських рішень як оперативного, тактичного, так і стратегічного характеру.

В свою чергу внутрішній контроль фінансових ресурсів, як найважливіша функція управління, передбачає дослідження руху засобів відповідно до стратегічних, тактичних та оперативних завдань розвитку підприємства на основі дотримання вимог чинного законодавства й нормативно-правових документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність підприємства.

На наше переконання, інформаційне забезпечення управління фінансовими ресурсами підприємства створює необхідні умови для використання сучасних методик аналізу й контролю на всіх стадіях облікового процесу (рис. 1).

Формування інформаційної бази та прийняття рішень відносно фінансових ресурсів підприємства доцільно здійснювати за трьома рівнями управління:

- вищого рівня (фінансовий менеджмент підприємства), де здійснюється управління за даними бухгалтерського обліку в цілому по підприємству;
- середнього рівня (бухгалтерія та аналітичний відділ підприємства), який призначений для здійснення управління окремими видами фінансових операцій на основі вирішення комплексних

завдань, що відображаються в бухгалтерському обліку;

- нижчого рівня (структурні підрозділи підприємства), де здійснюється безпосереднє оперативне управління фінансовими ресурсами.

Зазначені рівні системи управління дають можливість поступово вирішувати всю сукупність завдань відносно обробки економічної інформації та її використання для прийняття управлінських рішень.

Висока ефективність здійснюваних аналітичних і контрольних процедур в умовах використання електронної обробки інформації дозволяє розробити комплексну методику аналізу і контролю фінансових ресурсів підприємства, яка б передбачала поєднання методичних прийомів оперативного, ретроспективного та перспективного економічного аналізу й внутрішнього контролю.

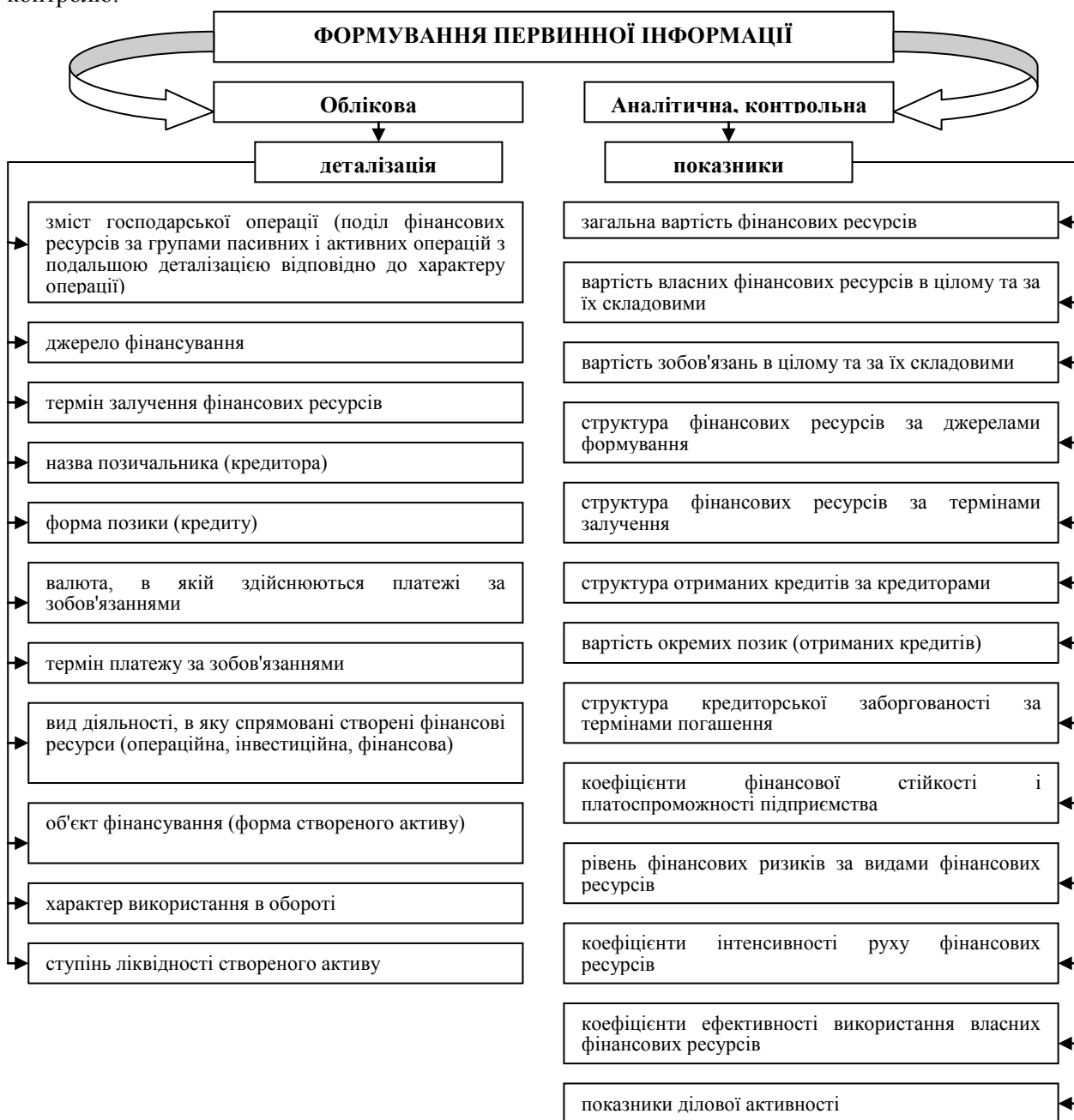


Рис. 1. Інформаційне забезпечення системи управління фінансовими ресурсами

Таким чином, при побудові інформаційної системи в першу чергу слід враховувати завдання, що стоять перед обліком, аналізом і контролем фінансових ресурсів за рівнями облікового процесу.

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: СВІТОВИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

© Озеран В.О., Озеран А.В., 2011

На міжнародному рівні необхідність відображення податкових різниць у фінансовій звітності було визнано ще у 1979 році при прийнятті першої редакції Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 “Облік податків на прибуток”. Раніше необхідність відображення у звітності відстрочених податкових активів і зобов’язань було визнано GAAP США у 1967 році, а SSAP (Statement of Standard Accounting Practice) Великобританії – у 1978 році.

Загалом у світовій практиці існує два підходи до визначення і відображення об’єкта оподаткування. Щодо цього питання світовий досвід поділяє країни на дві групи.

Перша група – це країни, де бухгалтерський облік ведеться відповідно до вимог податкового законодавства. До них належать, зокрема, Німеччина, Бельгія, Італія, Франція. У цих країнах національні стандарти і правила обліку підпорядковані правилам податкового законодавства і об’єкт оподаткування податком на прибуток розраховується за бухгалтерськими даними. При цьому, якщо компанії потрібно скласти звітність за МСФЗ, необхідно вести окремий облік. Такий підхід до національних стандартів обліку є цілком зручним для цілей оподаткування, втім, для компаній, що мають інвесторів або партнерів в інших країнах, це викликає додаткові труднощі. В Україні такий порядок існував до 1 липня 1997 року – до введення в дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Друга група – це країни, де податкове законодавство не пов’язане з правилами ведення бухгалтерського обліку. До них відносять США, Велику Британію, Нідерланди, Польщу. В цих країнах обліковий прибуток, який наводиться у звіті про прибутки і збитки, визначається на основі принципу нарахувань згідно із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. Прибуток для цілей оподаткування обраховується на основі діючого законодавства та наводиться у податковій декларації. В обліку відображаються тільки тимчасові податкові різниці, як тимчасові розбіжності в оцінках активів і зобов’язань в бухгалтерському обліку та оподаткуванні. Для цього, наприклад, в США введено спеціальний додаток М-3 “Узгодження чистого прибутку (збитків)” (Net Income (Loss) Reconciliation) до форми 1120 “Податкова декларація з прибутку підприємства” (Corporation income tax return) [1]. Слід підкреслити, що додаток М-3 є складовою податкової, а не фінансової звітності, і порядок її заповнення регулюється IRS (Internal Revenue Service – Внутрішньою податковою службою США) із погодженням з Міністерством фінансів США (Department of the Treasury). Цей додаток повинен заповнюватися середніми і великими публічними компаніями, загальна сума активів яких дорівнює або перевищує 10 млн. доларів. Головна мета цього додатку - забезпечити узгодженість та стандартизацію інформації про різниці між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком, а також допомогти IRS визначити можливі області, які можуть потребувати перевірки або ревізії.

Додаток М-3 форми 1120 складається з трьох розділів:

Розділ I – “Фінансова інформація та чистий прибуток до узгодження” (Financial Information and Net Income (Loss) Reconciliation);

Розділ II – “Узгодження чистого прибутку, відображеного у Звіті про прибутки корпорації, з оподатковуваним прибутком в податковій декларації” (Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return);

Розділ III – “Узгодження чистого прибутку, відображеного у Звіті про прибутки корпорації, з оподатковуваним прибутком в податковій декларації – елементи витрат/вирахувань” Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return—Expense/Deduction Items.

Отже, у розділах II і III додатку М-3 відображається узгодження “облікового” і “податкового” прибутку. Безпосередньо розділ III показує узгодження витрат і вирахувань за такими статтями як витрати на відсотки, харчування та розваги, штрафи і пені, благодійні внески, амортизація, витрати за безнадійними боргами. Аналіз цієї форми свідчить, що в ній виділено приблизно 25-30 ключових різниць, пов’язаних з конкретними податковими обмеженнями або, навпаки, преференціями, зокрема, податкові норми амортизації, правила визнання податкових збитків, емісійного доходу, інвестиційних прибутків та збитків тощо.

В Україні вирішення питання визначення об’єкту оподаткування має свої особливості. Перш за все необхідно пригадати, що система бухгалтерського обліку в Україні історично сформувалася під впливом континентальної, в першу чергу німецької, облікової школи. Але у процесі реформування вітчизняного обліку відбулося поєднання концепцій англосаксонської системи з “консервативними” (директивними) інструментами континентальної. Відтак, з однієї сторони при розробці Податкового кодексу законодавці максимально намагалися наблизити податкові правила до принципів бухгалтерського обліку для того, щоб розрахунок податку на прибуток став “прозорим”. З іншої сторони, Україна намагається притримуватися основних принципів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а у податковому законодавстві враховується суспільне значення витрат, реалізуються механізми недопущення ухилення від оподаткування та оптимізується база оподаткування. У зв’язку з цим виникають розбіжності між критеріями оцінки і визнання активів і зобов’язань, доходів і витрат в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, що обумовлює виникнення податкових різниць.

На виконання норм п. 44.2 ст. 44 розділу II та підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України [2] Мінфіном України наказом від 25.01.2011 № 27 (зарєєстрованим в Міністерстві юстиції України 21.02.2011 за № 212/18950) затверджено Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” (далі – ПБО) [3], яке доповнює чинний П(С)БО 17 “Податок на прибуток”. Якщо П(С)БО 17 спрямовано на формування методологічних засад розкриття, насамперед, в балансі інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, то ПБО “Податкові різниці” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про анулювання податкових різниць протягом звітного періоду, їх вплив на формування податкового прибутку та їх розкриття у фінансовій звітності, зокрема у ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, який відповідно до наказу Мінфіну України від 11.08.2011 р. № 1021 [4] доповнено двома новими розділами IV “Податкові різниці” та V “Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)”. Причому призначений для відображення впливу постійних і тимчасових податкових різниць, які згруповані не за статтями, а за видами доходів і витрат. Метою заповнення розділу V форми № 2 є коригування фінансового результату до оподаткування з тим, щоб отримати значення об’єкта оподаткування, що відображено у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства. Таке українське “ноу-хау” викликає запитання щодо доцільності наведення зазначеної інформації саме у фінансовій, а не податковій звітності, виходячи з концептуальної мети фінансової звітності та її цільового спрямування.

1. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120sm3.pdf> 2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI 3. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”: затверджено наказом Мінфіну України від 25.01.2011 р. № 27 4. Зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: затверджено наказом Мінфіну України від 11.08.2011 р. № 1021

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ СУСПІЛЬСТВІ

©Павликівська О.І., Марущак Л.І., 2011

Як відомо, роль обліку в ефективному вирішенні економічних завдань визначається, насамперед, забезпеченням необхідною інформацією користувачів. Найважливішим джерелом такої інформації є дані обліку та, побудованої на їх основі, звітності.

На думку професора М.В. Кужельного: “Бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення, тому не випадково в усьому світі він виступає не просто як один із видів людської діяльності, а й як важлива функція управління, як засіб для вирішення завдань економічного та соціального розвитку, як наука” [2].

Але найбільш доказовою, в цьому відношенні, є думка професора Пушкаря М.С., сформована у наступних твердженнях:

1), „облік, як наука, має справу з отриманням та обробкою масивів даних і перетворенням їх на інформацію, тому він є за своєю суттю – інформаційним процесом”;

2), „облік не може обробити великі масиви інформації без застосування нових технологій і врахування вимог таких наук як кібернетика і пов’язаних з нею теорії інформації, математичного моделювання, системного аналізу тощо. Ці науки почали розвиватися у другій половині ХХ століття, тому облік поки що недостатньо контактує з ними”;

3), „філософія обліку полягає в народженні з “інформаційного хаосу” “інформаційного порядку”. Облік для управління - це процес створення релевантної інформації” [3].

Разом з тим, і до цього висновку вже схилиються багато авторитетних дослідників проблем обліку, зазначені вище зусилля дотепер не привели до бажаного результату. Одна з причин, на нашу думку, в тому, що шлях до розвитку системи обліку на підставі принципів, що сформувалися як результат узагальненого досвіду практичної роботи, - це не єдиний шлях. І цей шлях, мабуть, не завжди ефективний, оскільки, як свого часу писав видатний російський бухгалтер А.П.Рудановський: “яка б велика не була ця рахункова віра бухгалтерів в самих себе або в натуру господарства - інвентар, вона не може, як і всяка віра, замінити нам рахункове знання” [4].

Праця бухгалтерів-практиків заслуговує на повагу. Проте все або майже все, що вони роблять на практиці, - це заслуга теоретиків, які придумали дебет і кредит, актив і пасив, форми 1, 2 і ін. Саме вони створили теорію обліку [4].

З іншої сторони, правим був К.І. Арнольд, кажучи про те, що “писати про бухгалтерію має право лише той, хто добре знайомий з практичною стороною питання” [1, С.82].

Як справедливо стверджує проф. Палій В.Ф., в даний час світова економіка поступово трансформується в постіндустріальну фазу, яку також називають “інформаційною економікою”. При цьому, теорія бухгалтерського обліку відстає від об’єктивно виникаючих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцять років та відображає практику бухгалтерського обліку, придатну лише для індустріального суспільства, яка обслуговувала планову централізовану економіку. У системі практичного бухгалтерського обліку наростає ентропія, яка призводить до його відставання від потреб економіки.

Іншими словами кажучи – немає нічого практичнішого ніж досконала теорія. Тому, виникає необхідність дослідження концептуальних аспектів теорії бухгалтерського обліку придатних вже для постіндустріального суспільства.

Те, що сьогодні є теорією і методологією обліку, в значній своїй частині так і за змістом, є набором готових рецептів, що іменуються принципами, які покликані формувати загальну

структуру обліку. Сам же хід думок і висновків, завдяки яким основні методологічні положення, тобто принципи, логічно відтворюються, як правило, залишаються поза увагою або в кращому випадку ілюструється “прикладом з життя”.

В той же час, сказане не означає, що при розгляді принципів їх автори не керувалися певними логічними міркуваннями. Проте останні є, швидше, думками на основі практичного досвіду, ніж тим, що можна було б з повною підставою назвати логічною та послідовною системою думок або розвиненою теорією. Не вирішують даної проблеми, і сучасні, по суті, революційні досягнення в галузі програмно-інформаційних технологій, оскільки з їх допомогою тільки відтворюються (але в значно великих масштабах) суперечності і непослідовність існуючої теорії і методології обліку.

У зв'язку з цим американські учені Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда зазначають: “в світі відбулася інформаційна революція, яка радикально мала б вплинути на облік. Зараз ми спостерігаємо щось схоже на те, що було за часів першої промислової революції, коли використання технічних досягнень відставало в часі від їх винаходу. Автори підручників все ще пояснюють, як дебетове сальдо показувати з лівого боку, а кредитове - з правого, вчать студентів техніці віднімання меншої протилежності, яка ще три століття тому була визнана арифметично застарілою. Програмісти старанно відображають ці середньовічні ідеї на екрані комп'ютера. Бухгалтерському обліку ще належить адаптувати нові винаходи, які трансформують фінансову звітність” [5].

Не заперечуючи значущості позитивістського підходу як систематизованого способу узагальнення практичного досвіду у формі облікових законів і принципів, відзначимо, що за відсутності розвиненої і обґрунтованої теорії обліку, сучасний шлях розвитку, неодмінно веде науку про облік до закономірної „санації”, що сьогодні і відбувається. І тому, вже сьогодні, перед теоретиками обліку постають об'єктивні передумови для вдосконалення існуючої системи, її виходу із статичного стану до динамічних перетворень.

Фінансову модель сучасного підприємства можна описати двома найважливішими критеріями – основна мета підприємства та ключові обмеження щодо її діяльності. Ці параметри є абсолютно незалежними один від одного, адже хороший фінансовий стан підприємства нічого не говорить про перспективи росту його вартості в майбутньому, і навпаки – недостатня вартість майна в порівнянні з величиною зобов'язань зовсім не означає, що у підприємства немає майбутнього. У зв'язку із цим виникають проблеми при використанні облікової інформації для складання бухгалтерської звітності. Їх суть полягає у наступному: бухгалтерський облік практично не маючи в своєму арсеналі інструментів для вирішення основного завдання інвесторів, монополізував право на їх інформаційне забезпечення – прогнозування майбутніх грошових потоків підприємства. В результаті система облікових даних знецінюється, зменшуючи свою якість як джерела інформації для визначення поточної платоспроможності підприємства. Таким чином, виникає ще одна проблема, розв'язати яку необхідно в системі бухгалтерського обліку – показник успішної діяльності підприємства, яким є в умовах глобалізації економіки, біржова капіталізація.

Одним із шляхів вирішення зазначених вище проблем, на нашу думку, може бути інша розстановка акцентів, а саме, - в перенесенні центру тяжіння досліджень: від узагальнення рахункового досвіду у формі його принципів і методів - до побудови єдиної теорії і методології на основі глобальної моделі обліку і звітності. Необхідно створити компактну і достатньо універсальну систему, за допомогою якої можуть розв'язуватися вище зазначені завдання.

1. Алексеев Д. Ю. *Очерки истории бухгалтерского учета* / Д. Ю. Алексеев. – СПб.: “Издательско-полиграфический комплекс “Шатон”, 2006. – 96 с. 2. Кужельний М. В. *Теорія бухгалтерського обліку* / М.В. Кужельний, В.І. Линник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. 3. Пушкар М. С. *Філософія обліку* / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. 4. Соколов Я. В. *Основы теории бухгалтерского учета* / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. - 496 с. 5. Хендриксен Э.С. *Теория бухгалтерского учета* / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда: пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В АВТОГОСПОДАРСТВАХ

© Паславська О.О., 2011

Сьогодні в сфері управління витратами і фінансовими результатами діяльності автогосподарств існують дві основні проблеми. Перша – переорієнтувати вітчизняну теорію і накопичений досвід на вирішення нових задач, які поставлені перед управлінням підприємством в умовах ринку. Друга – створення нових нетрадиційних систем отримання інформації про витрати, застосування нових підходів до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, а також методів аналізу, контролю і прийняття на цій основі управлінських рішень.

Збільшення розмірів автогосподарств, розгалуження їх структури, зростання потоків інформації та необхідність приймати значну кількість адміністративних рішень створюють певні перешкоди на шляху їх подальшого розвитку. Однією із умов подолання зазначених проблем є перехід до децентралізованої системи управління. Децентралізація управління потребує формалізованого підходу до організаційної структури підприємства, охоплюючи всі структурні одиниці зверху донизу і визначаючи місце кожного підрозділу з точки зору делегування йому певних повноважень і відповідальності. Такий процес можна реалізувати, розподіливши контроль за рівнем витрат і рівнем доходів за місцями їх виникнення і центрами відповідальності.

Можливість виділення центрів відповідальності продиктована необхідністю регулювання витрат і кінцевих фінансових результатів на основі узагальнених показників, вимагаючи відповідальності керівників структурних підрозділів автогосподарства. Згрупована за центрами відповідальності інформація дозволяє визначити, як і в якому розмірі можна вплинути на кінцеві фінансові результати діяльності підприємства.

Ціллю обліку за центрами відповідальності є більш чітка організація контролю і регулювання витрат як функції управління, забезпечення персоніфікації відповідальності за рівень окремих витрат у автогосподарстві. Крім того, така побудова обліку дає змогу порівнювати отримані результати із запланованими (або з нормами), аналізувати причини відхилень, встановлювати відповідальних за ці відхилення та вживати необхідні заходи.

Вибір системи обліку витрат як центрального об'єкту управління в автогосподарствах залежить від специфіки їх технологічного процесу і організаційної структури. Так, технологічні особливості визначають дві основні складові обліку: напрям збору інформації та метод обліку витрат і калькулювання собівартості.

Особливості організації обліку на підприємствах, які займаються перевезеннями, зумовлені, в першу чергу, тим, що надані ними послуги – переміщення – не мають речової форми. Вони споживаються в момент виникнення і не можуть бути об'єктом зберігання. Розглядаючи кінцевий продукт – доставку – як загальний процес, можна виділити його частини. Ними виступають технологічні процеси, які являють собою раніше сплановані операції. Підприємству важливо визначити, які бізнес-процеси будуть вважатись об'єктами планово-облікової діяльності. Це дозволить виділити центри відповідальності, в розрізі яких і ведеться збір інформації.

Тому ми пропонуємо технологічні процеси, які утворюють послугу перевезення, розмежувати на дві групи – основні та додаткові. До основних технологічних процесів слід відносити прийом вантажу від замовника, документальне оформлення перевезень та транспортування до пункту призначення. Додатковими процесами виступатимуть митне оформлення, упакування, доставка до станції відправлення, навантаження, інформування місцезнаходження вантажу, розвантаження, зберігання і видача вантажу, а також доставка до складу отримувача.

До ряду технологічних процесів (зберігання вантажів на складі, митне оформлення, упакування,

навантаження чи розвантаження, доставка до станції відправлення чи складу отримувача) можливе двояке відношення. З однієї сторони, їх можна розглядати як частину загального технологічного процесу. З іншої – як допоміжні види діяльності, які виділяються в самостійні бізнес-процеси. На нашу думку, другий варіант доцільніший, адже надання даного комплексу послуг не пов'язано з рухом вантажу між пунктом відправлення і призначення. Всі етапи процесу, який розглядається, можуть бути реалізовані силами вантажовідправника, вантажоотримувача чи сторонньої організації. Тому в автогосподарствах доцільно виділяти підрозділи основної діяльності, які забезпечують доставку вантажу в пункт призначення, і підрозділи допоміжної діяльності.

Слід зазначити, що при визначенні центрів відповідальності кожне підприємство, яке надає послуги перевезення, провадить цей процес в умовах певної організаційної структури. У зв'язку з цим, центрами відповідальності можуть виступати як основні, так і допоміжні структурні підрозділи підприємства. Враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності автогосподарств, вважаємо за доцільне виділити такі центри відповідальності основної і допоміжної діяльності:

а) основна діяльність:

- пункт завантаження;
- диспетчерський відділ;
- відділ перевезень;

б) допоміжна діяльність:

- експедиційний відділ;
- ремонтні майстерні;
- склад.

Як відомо, у теорії та практиці управління виділяють декілька видів центрів відповідальності. Автогосподарствами найчастіше застосовуються три основні – центр доходів, центр витрат та центр прибутку. Центром доходів в запропонованій структурі центрів відповідальності виступатиме пункт завантаження, оскільки основним показником діяльності цього підрозділу є об'єм збуту. Щодо центрів витрат, то у автогосподарствах доцільно виділити центр управлінських витрат, центр нормативних витрат і центр загальних витрат (допоміжна діяльність). Відповідальність за формування, контроль та аналіз відхилень таких витрат будуть нести відповідно диспетчерська служба, відділ перевезень та ремонтні майстерні. Центрами прибутку в даному випадку є підрозділи допоміжної діяльності - експедиторський відділ та склад, оскільки вони відповідають як за доходи, так і за витрати.

Для кожного наведеного центру відповідальності повинні бути визначені цілі та завдання, у тому числі і облікові. Необхідною є також деталізація видів інформації, періодичності її подання, а також працівників, відповідальних за це. Робота тут повинна бути спрямована на пошук необхідної інформації та забезпечення нею осіб, які приймають управлінські рішення, тоді, коли вона їм потрібна, та у такій формі, яка їй робить придатною для практичного використання.

Таким чином, збір інформації ведеться, по-перше, в розрізі видів діяльності, а по-друге, - в розрізі центрів відповідальності. Результати аналізу організаційної структури автогосподарств було б доцільно розкривати у такому внутрішньому документі як «Положення про фінансову структуру підприємства». Цей документ повинен визначати основні напрямки діяльності організації, структуру витрат, перелік центрів відповідальності, їх структурний склад і особливості бюджетування, а також сферу повноважень і відповідальності їх керівників.

Отже, організація обліку надання послуг перевезення та проведення контролю за діяльністю структурних підрозділів автогосподарства неможлива без виділення у них центрів відповідальності, які дозволяють отримувати оперативну інформацію про витрати та фінансові результати на різних рівнях управління підприємства, оцінювати роботу окремих керівників та підрозділів, а також здійснювати аналіз, планування і контроль діяльності структурних підрозділів для прийняття ефективних управлінських рішень.

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Л.М. Пилипенко, 2011

Основним джерелом інформаційного забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю підприємства традиційно вважають систему його бухгалтерського обліку та бухгалтерську звітність як її результативний продукт. Фінансова звітність, як один з різновидів бухгалтерської звітності, є головною характеристикою фінансово-майнового стану підприємства та результатів його функціонування. Широкий перелік користувачів фінансової звітності свідчить про те, що вона є суспільно-важливою формою інформаційного забезпечення регулювання економікою загалом.

Суспільний формат фінансової звітності зумовлює жорсткі вимоги щодо її наповнення та подання. Проте, існує чимало проблем, без вирішення яких формування фінансової звітності не відповідатиме інформаційним вимогам і запитам суспільства. Однією з таких проблем є важкість забезпечення ключової вимоги до фінансової звітності – її достовірності. Різні користувачі фінансової звітності суб'єкта господарювання можуть мати різні інформаційні потреби, які одночасно задовольнити практично неможливо. Існування значної кількості користувачів з різними інтересами „...дає підстави розглядати звітну інформацію як своєрідний бухгалтерсько-економічний товар, що виробляється з метою забезпечення попиту на інформацію” [1, с. 176]. Проте, методологія бухгалтерського обліку не передбачає однозначного алгоритму складання фінансової звітності та відображення в ній інформації про фінансово-майновий стан і результати функціонування суб'єктів господарювання, що зумовлено існуванням альтернативних методик визнання й оцінювання активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат, які створюють можливості для „бурхливого” розвитку так званого „креативного обліку” на догоду окремим групам користувачів звітності, проте з ігноруванням, чи навіть маніпулюванням інтересами інших [2].

Варто погодитись і з думкою, що „цілісна облікова система, ґрунтована на традиційній методологічній основі, не може достатньо ефективно обслуговувати сучасну постіндустріальну (інтелектуальну) економіку, – методологія обліку увійшла у суперечність з реаліями економічного життя” [3, с. 178]. Це стосується як бухгалтерського обліку традиційних облікових об'єктів (майна, зобов'язань, прибутків), так і вимог сучасних реалій щодо відображення у фінансовій звітності, на перший погляд, незвичних для обліку об'єктів – ділової репутації підприємства та інших видів інтелектуального капіталу, скритих і потенційних резервів тощо.

Ці та інші обставини зумовили переорієнтування інформаційного забезпечення ринку з фінансової звітності на інші інструменти оцінювання ефективності діяльності його суб'єктів, які базуються на неформалізованій інформації та не підлягають незалежному контролю. І хоча хибність таких інструментів уже засвідчила поточна фінансово-економічна криза, для відновлення ролі фінансової звітності в інформаційному забезпеченні економіки необхідно удосконалити методологію бухгалтерського обліку.

1. Кіндрацька Л.М. Звітність у загальній обліковій системі суб'єктів господарювання: розвиток та вдосконалення / Л.М. Кіндрацька // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 175-178. 2. Амеліна О.В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю / О.В. Амеліна // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 9-12. 3. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.

РЕЗЕРВИ ЯК ОБ’ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Пікуш Ю.В., Пилипенко Л.М. 2011

В сучасних умовах господарювання підприємницька діяльність не завжди здійснюється за сприятливих економічних, політичних та соціальних умов та наражається на небезпеку виникнення непередбачених витрат та збитків. Для забезпечення стабільності діяльності підприємств використовують різні механізми та інструменти, найпоширенішим серед яких є резервування. Воно дає змогу підприємству ефективно управляти своєю діяльністю та забезпечувати її безперебійність. Незважаючи на те, що резервування є чи не найкращим методом захисту підприємства від ризиків, існує значна кількість проблем теоретичного та прикладного характеру, які потребують уточнення та подальшого дослідження. Однією з них є неузгодженість трактування поняття “резерви”, відсутність серед науковців єдиного підходу до його змісту та сутності.

Термін “резерв” походить від французького *reserve*, що в перекладі на українську означає “запас”, або від латинського *reserve* – “зберігати, економити”. Козлова М.О. у своїх працях зазначає, що в економічній літературі не існує єдиного підходу до визначення поняття “резерви”, тому з економічної точки зору його трактують в двох аспектах:

- 1) як запаси ресурсів, які необхідні для безперебійної роботи підприємства та формуються цілеспрямовано на випадок додаткової потреби;
- 2) як невикористані можливості підвищення ефективності виробництва [1, с.6].

До резервів першого виду відносять запаси сировини, матеріалів, палива, виробничих потужностей тощо. Їх створюють для забезпечення безперебійної та ритмічної роботи шляхом визначення необхідних норм. Під резервами другого виду необхідно розуміти фактори, які будуть сприяти зростанню ефективності діяльності підприємства та усувати негативний вплив інших чинників. Ці резерви є потенційними, ще не використаними можливостями розвитку та удосконалення діяльності підприємства.

Проаналізувавши трактування поняття “резерв” в економічній літературі, погляди різних авторів щодо його сутності можна поділити на такі групи:

- 1) резерв як невикористані потенційні можливості розвитку виробництва (Баканова М.І., Шеремета О.Д., Савицька Г.В.) [2, 3];
- 2) резерв як витрати цільового характеру (Орищенко М.М., Соколов Я.В.) [4,5];
- 3) резерв як джерело компенсації чи інструмент самострахування від несприятливих наслідків та ризиків господарської діяльності (Дячек С.М., Нагорна І.В.) [6,7];
- 4) як запаси високоліквідних засобів (матеріальних і грошових), які призначені для цільового використання (Козлова М.О., Дячек С.М., Пархомчук О.О.) [1,7];

Резерви, які створюють на підприємстві, за змістом можна поділити на такі види:

- економічні, які призначені для того, щоб підвищити ефективність діяльності підприємства;
- матеріальні, які являють собою збережене конкретне майно на випадок певної потреби;
- фінансові, які забезпечують фінансову стійкість підприємству при негативному впливі зовнішніх та внутрішніх факторів;
- інші резерви (трудові, виробничі, страхові, резерви робочого часу тощо).

Антиципаційний характер резервів зумовлює певні складності їх бухгалтерського обліку, зокрема оцінювання та відображення в балансі. Включення резервів до об’єктів бухгалтерського обліку вимагає дещо іншого ставлення до їх сутності та класифікації.

Козлова М.О. стверджує, що для бухгалтерського обліку насамперед мають значення облікові резерви – об’єкти, які вводяться до системи бухгалтерського обліку як засіб її оптимізації через забезпечення відповідності доходів та витрат і впливу на фінансовий результат. Доцільність

виділення облікових резервів зумовлена тим, щоб чітко показати резерви, які формують у системі бухгалтерського обліку як засіб впливу на фінансовий результат та забезпечення відповідності доходів і витрат.

Роль облікових резервів пов'язана з конкретизацією їх функцій, які полягають у:

- забезпеченні системою бухгалтерського обліку надання об'єктивної інформації про ефективність управління;

- стабілізації інформаційної моделі діяльності підприємства;

- інформаційному забезпеченні фінансового планування [1, с. 8].

Дячек С.М. вважає, що бухгалтерське розуміння резерву охоплює:

- створення резерву як оцінку майбутніх витрат активів;

- використання резерву як справжнього фізичного убутку (зменшення) активів;

- визнання резерву в повному обсязі або в його частині як недоцільного (це означає, що передбачені господарські явища не настали або величина резерву перевищує його справжню вартість) [7].

Яремко І.Й. розглядає резерви як “підставні об'єкти, що вводяться в облікову систему для уточнення вартості інших об'єктів”. Він виділяє такі види резервів як: оціночні резерви, резерви майбутніх витрат і доходів, скриті резерви та потенційні резерви [8, с. 57-60].

Сформовані на підприємстві резерви відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, вони здійснюють суттєвий вплив на капітал підприємства та його фінансові результати. Узагальнюючи вищенаведене можна стверджувати, що процес резервування є одним із найефективніших інструментів забезпечення стабільності діяльності підприємства та самострахування від господарських ризиків. Аналіз літературних джерел свідчить, що серед науковців існують неоднозначні погляди щодо трактування поняття “резерв”. Широка різноманітність резервів, їх різний економічний зміст та призначення призводить до термінологічної плутанини та пошуку хибних джерел їх формування і характеру використання. Таким чином, існує необхідність здійснення подальших досліджень у напрямку визначення та обґрунтування категорії “резерви”, їх класифікації та відображення у бухгалтерському обліку і звітності.

1. Козлова М.О. *Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України)* / М.О. Козлова // дис.. канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. 2. Баканов М.И., Шеремет А.Д. *Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб.* – М.: Финансы и статистика, 1998. – 416 с. 3. Савицкая Г.В. *Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп.* – Минск: ООО “Новое знание”, 2000. – 688 с. 4. Орищенко М.М. *Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація* / М.М. Орищенко // дис.. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний університет. – 2009. 5. Соколов Я.В. *История бухгалтерского учета* / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. 6. Нагорна І.В. *Резерви підприємства як інструмент підвищення фінансової стійкості* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4/Nagorna.pdf 7. Дячек С.М. *Резерви як інструмент управління ризиками господарської діяльності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/52.pdf 8. Яремко І.Й. *Економічні категорії в методології обліку: монографія* / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

АКТУАЛЬНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У КРЕДИТНИХ СПІЛКАХ

© Полякова Л.М., Мохняк В.С., 2011

Розвиток кредитних спілок вимагає підвищення якості їх інформаційного забезпечення. Формування потоку науково обґрунтованої, корисної та необхідної контрольно-аналітичної інформації, перевірку й оцінку проблемних ситуацій та прогнозування майбутнього розвитку кредитних спілок може забезпечити внутрішній аудит.

Внутрішній аудит – це, перш за все, діяльність з надання незалежних та об’єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Наявність служби внутрішнього аудиту допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований та послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Організація внутрішнього аудиту здійснюється відповідно до Міжнародних стандартів аудиту 600 “Використання роботи іншого аудитора”, 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” та 620 “Використання роботи експерта”.

Більшість кредитних спілок України ставлять перед собою питання створення служби внутрішнього аудиту. Таке бажання є цілком доречним, оскільки внутрішній аудит здатний забезпечити постійний контроль за діяльністю кредитної спілки, чого прагнуть члени кредитної спілки вкладаючи свої кошти. Однак, як виявляється одного бажання кредитних спілок недостатньо. Для цього потрібно прикласти значні зусилля, а саме потрібно додаткові затрати та найголовніше - усвідомлення необхідності впровадження внутрішнього аудиту на рівні державних органів, що регулюють діяльність кредитних спілок та самих керівників кредитних спілок.

В сучасних умовах для створення служби внутрішнього аудиту кредитні спілки стикаються з низкою проблем. Вивчення спеціальної літератури та законодавчо-нормативної бази показало відсутність як методичної, так і правової бази організації та проведення внутрішнього аудиту у кредитних спілках. Україна могла б запозичити систему організації внутрішнього аудиту у зарубіжних країнах, де існують навчальні заклади з підготовки спеціалістів, розроблені стандарти, затверджені законодавчі та нормативні акти для забезпечення належного функціонування внутрішнього аудиту.

Служба внутрішнього аудиту забезпечує виконання важливих для кредитної спілки завдань:

- постійний контроль за фінансово-господарською діяльністю окремих підрозділів;
- фінансово-економічний аналіз діяльності спілки;
- розроблення фінансової стратегії кредитної спілки;
- консультаційні послуги щодо бухгалтерського обліку і оподаткування, а також з питань права тощо.

У результаті перевірки, аналізу і консультування з боку служби внутрішнього аудиту кредитна спілка буде підготовлена до перевірки зовнішніми аудиторами, податковою інспекцією та іншими органами зовнішнього контролю. Виконання службою внутрішнього аудиту поставлених завдань дасть змогу удосконалити організацію та управління кредитною спілкою, виявити й мобілізувати резерви для подальшого підвищення ефективності роботи кредитної спілки.

Основною особливістю внутрішнього аудиту є те, що він виконується під час здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі і вжити відповідних заходів щодо їх попередження. Крім того, наявність служби внутрішнього аудиту підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів до звітності клієнта, оскільки вони вже заздалегідь передбачають наявність високоефективної системи бухгалтерського обліку і контролю, здатної перешкоджати виникненню порушень.

ОСОБЛИВОСТІ І ВІДМІННОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ, ЯК ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ВІД ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

© Полякова Л.М., Демків Н.І., 2011

Аудит як особлива форма фінансово-економічного контролю в сучасних економічних відносинах набуває все більшого практичного значення, особливо із врахуванням нових вимог обліку, контролю і менеджменту, тому дослідження різних видів аудиту є актуальним.

В умовах господарювання поряд із традиційним аудитом фінансової звітності (фінансовий аудит) все більшого значення набуває так званий аудит ефективності.

Огляд спеціальної економічної літератури як зарубіжних, так і деяких вітчизняних авторів показує, що впровадженню аудиту ефективності управління почали приділяти увагу порівняно недавно. Так, на думку Л.Д. Паркера, „власне аудит ефективності діяльності чи організаційної структури управління підприємством може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності і результативності діяльності” [1, с.23]. Є.І. Іванова під аудитом ефективності розуміє системний, цілеспрямований і організований процес отримання і експертно-аналітичної оцінки об’єктивних даних про результативність, економічність і продуктивність економічної діяльності одиниці, по якій проходить аудит (органу державної влади, органу управління, суб’єкта господарювання, організації, групи організацій або програми діяльності), з метою встановлення рівня відповідності цих даних певним критеріям і на підставі цього висловити думку про ефективність діяльності або програми і дати рекомендації спрямовані на поліпшення ефективності [2, с.20]. Відповідно до Стандартів аудиту, аудит ефективності проводить перевірки економічності, ефективності і результативності програми або організації.

Фінансовий аудит поділяється на аудит фінансового менеджменту і аудит фінансової звітності. Аудит діяльності поділяється на аудит економії господарських ресурсів, аудит оцінки рівня продуктивності та аудит ефективності суб’єктів господарювання. Так, як фінансова звітність містить результати фінансового менеджменту (організації бухгалтерської служби), то повинна надавати інформацію зацікавленим користувачам протягом минулого року. Метою аудиту фінансової звітності є встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку даним, що відображені у фінансовій звітності, вимогам Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО № 1- 5; розкриття у звітності підприємства усіх суттєвих аспектах облікової політики. Такий аудит, як правило, складається з:

- оцінки зобов’язань, видатків та доходів;
- оцінки правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку;
- оцінки відповідності фінансової звітності чинному законодавству.

Аудитор аудиту ефективності досліджує, чи були досягнуті цілі та відношення між очікуваним та реальним результатом діяльності.

Дослідження спеціальної літератури [1-4] дозволило встановити такі характерні особливості фінансового аудиту і аудиту ефективності та представити у таблиці.

З наведеної таблиці видно, що аудит ефективності відрізняється від фінансового аудиту. Це обумовлено тим, що метою фінансового аудиту є оцінка достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а метою аудиту ефективності – оцінка рівня економічності, ефективності і результативності впроваджених заходів, програм та рівнів управління цими структурами. Необхідно зазначити, що аудит ефективності в порівнянні з фінансовим аудитом є гнучкішою системою контролю і менш регламентованою процедурою.

Основні відмінності між фінансовим аудит і аудитом ефективності

Характерні ознаки	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
Період проведення	Один раз протягом певного фінансового періоду	Може проводитися протягом декількох років
Вибір об'єкту перевірки	Стосуються одного певного об'єкту: бухгалтерського обліку і фінансової звітності	Стосуються більшості суб'єктів (програми розвитку, бізнес-плани, бізнес-процеси, окремі господарські операції)
Мета аудиту	Скласти думку аудитора щодо відповідності бухгалтерського обліку і звітності в усіх суттєвих аспектах	Підготувати висновки і скласти звіт відповідно до одержаного аудиторського завдання і по відношенню до системи обліку, контролю і управління для прийняття відповідних рішень
Процедури аудиту	Інспекція, спостереження, запит, перерахунок, аналітичні процедури	Використовуються процедури фінансового аудиту та дослідницькі методи оцінки
Документування аудиту	Встановлені вимоги щодо змісту документів з орієнтацією на процес перевірки і отримання результатів, а також висновків аудиту	Можуть використовуватися вимоги як і до фінансового аудиту, форми і кількість документів залежить від характеру поставленого завдання
Регламентация процесу аудиту	Принципи та вимоги щодо етапів аудиту регламентовані міжнародними стандартами аудиту	Вимоги щодо планування, документування, представлення результатів, методика проведення не регламентовані міжнародними стандартами аудиту
Користувачі інформації	Як для зовнішніх так і для внутрішніх користувачів	Внутрішні користувачі - менеджери різних рівнів

Звіти за результатами проведеної перевірки готуються не за стандартними формами, а у вигляді доповіді. В процесі перевірок діяльності застосовуються дослідницькі методи оцінки, які містять більшу базу, ніж фінансовий аудит. Фінансовий аудит приділяє увагу кількісному відображенню господарських операцій, а при аудиті ефективності значна частина часу приділяється спілкуванню з персоналом. Аудитори аудиту ефективності зосереджуються на результативності, а фінансові аудитори – на правильності і достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

В багатьох країнах світу проводиться фінансовий аудит, або аудит ефективності, основні завдання яких однакові, а саме:

- надання законності і підтвердження економічної, ефективної та результативної діяльності;
- надання публічності незалежного підтвердження достовірності показників або звітів;
- визначити, в яких галузях економіки діяльність є неефективною і таким чином допомогти підвищити свою економічність, ефективність або результативність.

На жаль, законодавством України не передбачена така форма державного фінансового контролю, як аудит ефективності. Проте на урядовому рівні прийнято Постанову щодо планування проведення цього виду аудиторської діяльності [4]. Головним завданням аудиторської перевірки якої є приділяти увагу не тільки на цільове використання державних коштів, але й реалізацію проектів на які були виділені ці кошти.

1. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. *Основи аудиту.* /С. Зубілевич, С. Голов. - К.: Ділова Україна, 1996. - 374 с. 2. Иванова Е.И. *Аудит эффективности в рыночной экономике.* /Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. С.И. Гайдаржи - М.: КНОРУС, 2009.- 328 с. 3. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гук, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов.* - К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2007. - 1172 с. 4. *Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955.* – Доступний з: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

ПРО НЕОБХІДНІСТЬ РОЗВИТКУ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ШВИДКОЗНОШУВАНИМИ ОБОРОТНИМИ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

© Сажинець С.Й. 2011

У складі активів підприємства окрему облікову групу становлять предмети багаторазового використання із терміном служби, який не перевищує одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує цей термін. Облік руху таких предметів (надходження на склади підприємства, передача підрозділам для їх використання, вибуття) на підприємстві здійснюють на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. Для документального оформлення операцій із зазначеними активами Міністерством статистики України були рекомендовані для використання такі типові форми документів: МШ-1 “Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)”; МШ-2 “Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів”; МШ-3 “Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)”; МШ-4 “Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів”; МШ-5 “Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні”; МШ-6 “Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв”; МШ-7 “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв”; МШ-8 “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” [1].

Зважаючи на те, що від часу затвердження цих форм відбулись суттєві зміни в питаннях нормативно-правового забезпечення та методології ведення бухгалтерського обліку активів підприємства (затверджені положення (стандарт) бухгалтерського обліку, новий план рахунків бухгалтерського обліку тощо), цього переліку первинних документів, на сьогодні, недостатньо.

Специфічними особливостями сучасної методології обліку малоцінних та швидкозношуваних матеріальних активів є:

- 1) використання для їх обліку різних бухгалтерських рахунків, а саме:
 - малоцінні предмети із терміном служби більше одного року підлягають обліку у складі необоротних активів на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;
 - предмети із терміном служби, який не перевищує одного року обліковують у складі оборотних активів на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. Для таких предметів багаторазового використання краще підходить назва “Швидкозношувані предмети”;
 - малоцінні предмети, незалежно від терміну їх використання, вартість яких є відносно низькою (межу вартості необхідно зафіксувати у наказі про облікову політику підприємства) фактично обліковують на рахунку 20 “Виробничі запаси”. Це, наприклад, компакт-диски, лінійки, авторучки, канцелярське приладдя, малоцінні різальні інструменти і ін. Загальну сукупність таких предметів, для цілей бухгалтерського обліку, умовно можна іменувати як “Малоцінні та швидкозношувані виробничі запаси”.

- 2) списання вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів на рахунки обліку витрат, відповідно до вимог Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [2], передбачено здійснювати у момент їх передачі із складів в експлуатацію.

Зважаючи на те, що швидкозношувані предмети складають окрему облікову групу, то й для їх обліку доцільно використовувати, поряд із наведеними вище типовими формами первинних документів, специфічні документи, форми яких можуть розроблятися підприємствами самостійно. Для нумерації таких форм можна використовувати абривіатуру “ШП” (швидкозношувані предмети).

Пропонується, для документального оформлення операцій із швидкозношуваними предметами, використовувати додатково такі форми:

- ШП-1 “Прибутковий ордер”, який має застосовуватись для оформлення надходження на склади підприємства швидкозношуваних предметів. Прибутковий ордер в одному примірнику складатиме

матеріально відповідальна особа у день надходження цінностей на склад. У визначеному порядку та у встановлені на підприємстві терміни прибуткові ордери належить передавати до бухгалтерії підприємства;

- ШП-2 “Картка складського обліку швидкозношуваних предметів”. Цей реєстр необхідно відкривати на кожен номенклатурний номер швидкозношуваних предметів і використовувати для обліку їх надходження на склади та вибуття. Записи у картці має здійснювати відповідальна особа (завідувач складу, комірник, обліковець) на підставі первинних прибутково-видаткових документів;

- ШП-3 “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) швидкозношуваних предметів”. Форма може використовуватись для оформлення операцій з відпуску швидкозношуваних предметів зі складів підприємства та їх передачі із одного підрозділу іншому. Документ, залежно від потреби, оформляють у двох або трьох примірниках. Один примірник служить складу (підрозділу), що здає, основою для списання цінностей; другий - складу (підрозділу), що приймає, для оприбуткування предметів; третій - можна використовувати в якості перепустки, якщо склади (підрозділи) розташовані на іншій (відокремленій) території.

У накладній-вимозі має бути передбачена така інформація про швидкозношувані предмети: назва, номенклатурний або інвентарний номер, кількість, ціна, вартість тощо. Крім цього, тут необхідно передбачити спеціальну колонку, в якій, у встановленому на підприємстві порядку, необхідно зазначити нормативний термін використання (кількість місяців) відповідних предметів;

- ШП-4 “Лімітно-забірна картка на інструменти”. Пропонується використовувати для оформлення відпуску виробничим підрозділам підприємства різальних та інших інструментів, що систематично використовуються у технологічному процесі виготовлення продукції.

- ШП-5 “Оборотно-сальдова відомість обліку руху швидкозношуваних предметів”. Форма призначається для обліку бухгалтерією руху швидкозношуваних предметів за кожною матеріально відповідальною особою складів та інших підрозділів підприємства.

В оборотно-сальдовій відомості необхідно передбачити таку інформацію: назва об'єкта; його реєстраційний (обліковий) номер; коротка індивідуальна характеристика; назва та дата документа, який є підставою для взяття на облік нових об'єктів; облікова (первісна або відновна) вартість на кожне перше число звітного місяця і ін.;

- ШП-6 “Відомість обліку наявних у підрозділах підприємства швидкозношуваних предметів”. Їх повинні заповнювати в одному примірнику матеріально-відповідальні особи виробничих підрозділів;

- МШ-7 “Розпорядження про видачу працівникам для постійного використання швидкозношуваних предметів”. Цей документ складатиме майстер виробничої дільниці або інша особа в одному примірнику і він повинен містити такі реквізити: назва підрозділу та його код; назва документа та його номер; дата оформлення; підстава для відпуску; назва посади та прізвище, ініціали та підпис особи, що дозволяє відпуск предметів в експлуатацію; посада (професія), прізвище, ініціали та підпис особи, що отримує швидкозношувані предмети для використання; назва предметів, їх кількість та ціна;

- МШ-8 “Акт-накладна про виготовлення швидкозношуваних предметів”. Форму доцільно використовувати для оформлення виготовлення спеціалізованими підрозділами та передачі на склади підприємства швидкозношуваних предметів;

- МШ-9 “Відомість нарахування зношення швидкозношуваних предметів”. Цю форму можна впроваджувати на підприємствах, які для серійного виробництва продукції використовують великий асортимент та значну кількість спеціальних інструментів та пристосувань високої вартості. Її списання на витрати виробництва шляхом нарахування зношення таких предметів забезпечить правильне формування собівартості виготовленої продукції.

Таким чином, запровадження підприємствами запропонованих форм первинних документів з обліку швидкозношуваних предметів підвищить рівень контролю за їх збереженням та використанням і значно поліпшить технологічність облікового процесу.

1. Форми затверджені наказом Міністерства статистики України від 22. 05. 1996 р. № 145. “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів”. 2. 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 року № 291.

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ І МОНТАЖУ ВИРОБНИЧОГО УСТАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

© Сажинець С.Й., Хом'як Р.Л., 2011

Діяльність будь-якого підприємства щодо придбання і монтажу нового виробничого устаткування є частиною його інвестиційної діяльності і вимагає специфічних облікових технологій. Їх особливості визначаються різними чинниками, серед яких виділяють: наявність складських приміщень, габарити та вага устаткування, терміни його зберігання в очікуванні монтажу, способи виконання будівельно-монтажних робіт (господарський або підрядний) і ін.

Організуючи на підприємстві облік операцій з інвестування придбання та монтажу виробничого устаткування, доцільно визначити окремі специфічні технологічні складові цього процесу, які підлягають документуванню та відображенню на відповідних синтетичних і аналітичних облікових рахунках, а саме: документування та облік розрахунків з постачальниками за операціями з придбання у них виробничого устаткування; документування та облік отримання на склад підприємства придбаного виробничого устаткування; документування та ведення обліку виробничого устаткування, яке очікує монтажу та зберігається на складах підприємства; документування та облік операцій з передачі виробничого устаткування у виробничі підрозділи або підрядній організації для виконання будівельно-монтажних робіт; документування та облік передачі в експлуатацію нового виробничого устаткування.

Коротко охарактеризуємо кожен із виділених облікових етапів. Розрахунки з постачальниками за операціями з придбання у них матеріальних цінностей підприємства-покупці здебільшого здійснюють за безготівковою формою попередньої оплати із використанням платіжних доручень. Але, слід застережити, що така форма розрахунків за високовартісне виробниче устаткування є доволі ризикованою. Тому, надійніше застосовувати розрахунки акредитивами. Адже, у цьому випадку, банківські установи зарахують гроші на рахунок продавця тільки за наявності підтверджуючих документів щодо відправлення вантажу покупцеві.

При надходженні на підприємство виробничого устаткування здійснюють його приймання та прибуткування на склад з метою зберігання в період до його передачі виробничим підрозділам для виконання монтажних робіт. З цією метою на підприємстві, за наказом його керівника, утворюють відповідну комісію. Якщо підприємство отримує устаткування систематично, тоді доцільно призначати постійно діючу комісію з приймання устаткування та інвентарю.

У процесі приймання устаткування, яке надійшло на підприємство, комісія здійснює огляд його фізичного стану (наявність упаковки, відсутність пошкоджень тощо) та перевірку комплектності, відповідно до документів відправника і транспортних організацій, а, також, складає акт типової форми М-15 "Акт про приймання устаткування".[1] Він є підставою бухгалтерії для закриття дебіторської заборгованості щодо розрахунків за придбане устаткування і його зарахування у підзвіт матеріально відповідальній особі складу. У бухгалтерському обліку, відповідно до вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, [2] таку операцію передбачено відображати за дебетом субрахунка 205 "Будівельні матеріали" і кредитом рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Але, зважаючи на те, що будь-які витрати підприємства, пов'язані із придбанням або створенням його необоротних матеріальних чи нематеріальних активів, є капітальними інвестиціями, то доцільно, з метою акумулювання витрат на капітальне інвестування на одному рахунку, придбане устаткування, яке вимагає монтажу, обліковувати на окремому субрахунку рахунка 15 "Капітальні інвестиції". Це може бути додатково запроваджений у План рахунків бухгалтерського обліку субрахунок, наприклад, 156, який можна назвати "Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу".

Для ведення складського обліку виробничого устаткування, яке очікує монтажу і перебуває на

складах можна використовувати картку типової форми М-12 “Картка складського обліку матеріалів”. Одночасно, служби підприємства, відповідальні за інвестування придбання устаткування (відділи головного механіка, головного енергетика, капітального будівництва тощо), з метою контролю його наявності і своєчасності передачі до монтажу, обліковують таке устаткування у картках типової форми М-26 “Картка обліку устаткування для установа” [1].

Аналітичний бухгалтерський облік виробничого устаткування, яке зберігається на складах в очікуванні передачі його до монтажу, доцільно здійснювати в оборотній відомості до рахунка 156 “Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу”.

Особливості документування передачі виробничого устаткування до монтажу визначаються, перш за все, способом виконання будівельно-монтажних робіт. Так, якщо монтаж устаткування здійснюють господарським способом, то передачу обладнання зі складів підприємства його спеціалізованим підрозділом, які виконуватимуть монтажні роботи (будівельний цех, ремонтно-будівельна дільниця тощо) оформляють накладною типової форми М-11 “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів”. [1] Таку операцію в обліку доцільно відображати за дебетом субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” і кредитом субрахунку 156 “Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу”.

Витрати на виконання робіт з монтажу виробничого устаткування, незалежно від способу їх виконання, доцільно, з метою нагромадження інформації для заповнення статистичної звітності про капітальні інвестиції, акумулювати на окремому аналітичному рахунку субрахунку 151 “Капітальне будівництво” з наступним їх віднесенням на дебет субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”. Це, також, забезпечить належне формування інвентарної вартості об’єкта інвестування.

При підрядному способі виконання монтажних робіт передачу устаткування підрядній організації оформляють актом типової форми М-15а “Акт приймання-передачі устаткування до монтажу”. [1] Його необхідно оформляти у двох примірниках. Перший з них залишається у замовника, а другий - отримує представник підрядної організації, який, відповідно до довіреності, отримав виробниче устаткування для виконання будівельно-монтажних робіт. У бухгалтерському обліку підприємства-забудівельника таку операцію доцільно відображати за дебетом субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” у кореспонденції з кредитом субрахунку 156 “Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу”.

Завершивши монтажні роботи підрядник передає їх замовникові і складає акт за формою КБ-2в “Акт приймання виконаних підрядних робіт” та форму КБ-3 “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт”. [3] Ці документи слугують підставою бухгалтерії підприємства-замовника для відображення в обліку капітальних інвестицій за виконаними роботами. У бухгалтерському обліку таку операцію доцільно відображати за дебетом субрахунку 151 “Капітальне будівництво” і кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” і, паралельно, за дебетом субрахунку 151 “Капітальне будівництво” і кредитом субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”.

Після завершення робіт з монтажу виробничого устаткування, призначена керівником приймальна комісія здійснює робочі випробування, та складає акт про передачу в експлуатацію виробничого устаткування. Затверджений керівником підприємства акт є підставою для списання інвестиційних витрат і зарахування на баланс виробничого устаткування. Цю операцію у бухгалтерському обліку відображають проведенням за дебетом субрахунку 104 “Машини та устаткування” і кредитом субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”.

Таким чином, дотримання охарактеризованої технології документування та ведення бухгалтерського обліку придбання і монтажу виробничого устаткування у виробничих підрозділах підприємства забезпечить своєчасне відображення облікових операцій на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” та правильне формування інвентарної (первісної) вартості основних засобів.

1. Форма затверджена наказом Міністерства України від 21.06.1996 р. № 193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів”.

МЕТОДИ АНАЛІЗУВАННЯ ВИТРАТ ЯК КОМПОНЕНТНА СКЛАДОВА ІНСТРУМЕНТАРІЮ СИСТЕМИ ДІАГНОСТУВАННЯ

© Свідрик Т.І., 2011

Важливим об'єктом аналізування ефективності діяльності підприємств в сучасних економічних умовах є витрати, рівень та динаміка яких об'єктивно визначають перспективи функціонування суб'єктів ринкової економіки. Для проведення діагностики витрат в тематичних публікаціях наведені численні аргументи на користь застосування тих чи інших методів, на основі використання яких підприємство володітиме релевантною інформацією про витрати і зможе задіяти відповідну систему заходів спрямованих на їх оптимізацію, зниження, раціональний розподіл. Тому при діагностуванні витрат важливого значення набуває вибір адекватного теперішнім умовам функціонування підприємств інструментарію, тобто „правильного вибору і, при необхідності, адаптації методології”[1, с. 67]. Це зумовлене тим, що від обрання методу аналізування витрат залежить якість інформаційно-аналітичного забезпечення, яке продукується системою діагностування.

Враховуючи наявність різних за цільовим призначенням методів оцінювання витрат, не вироблення єдиноузгоджених способів застосування систем діагностування, узагальнено виділяємо основні перепони, що впливають на діагностичний процес: відсутність єдності загальнометодичних умов; упущення теоретичного змісту корекцій на галузеві особливості; недостатність інструментарію для чіткого розмежування основних та супутніх ефектів (загроз); слабе вираження механізму урахування часового лагу (співставлення вигод і затрат).

Зважаючи на аргументовані висновки вчених, що системою діагностування витрат використовуються показники, сформовані іншими системами, нами сформульовані підходи до використання методів аналізування витрат при побудові системи їх діагностування. Зокрема при формуванні загальної методики діагностування витрат пропонується включати окремі елементи загальноновизнаних методів оцінювання діяльності підприємства (система збалансованих показників, *tableau de bord*, точно в час, діаграма Ісікаві, SWOT-аналіз, матриця BCG бенчмаркінг, побудова „дерева цілей”); методи, які призначені для формування собівартості продукції (стандарт-костинг, директ-костинг, абзоршен-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг); методи, що безпосередньо використовуються при діагностуванні витрат (функціонально-вартісний аналіз, аналіз точки беззбитковості, аналіз грошового потоку, аналіз витратоємних показників); методи, які оцінюють інвестиційну діяльність підприємства (термін окупності, чиста приведена вартість, тощо).

Використання для цілей діагностування методичної платформи, запропонованої системою збалансованих показників, передбачає розробку напрямків аналізу витрат підприємства в розрізі таких проєкцій: клієнтська, фінансова, навчання та розвиток, внутрішніх бізнес-процесів. Використання системи *tableau de bord* дозволяє відслідкувати взаємозв'язки та взаємозалежності між стратегічними та функціональними показниками в розрізі окремих підрозділів.

На основі діаграми Ісікаві пропонується визначити основні (внутрішні) чинники, що впливають на зростання витрат; побудова зазначеної моделі може стати основою для подальшого поглиблення процесу діагностування, оскільки на її основі можна візуально спостерігати вплив відповідних факторів, що уможливило подальше аналітичне розгалуження.

Використання елементів SWOT-аналізу зумовлене необхідністю встановлення основних загроз, які можуть спричинити необґрунтоване зростання витрат, а також шляхи можливого їхнього уникнення. Засовуючи матрицю BCG можна оцінити взаємозалежний вплив факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на зміну величини витрат підприємства. Таким чином, моделі BCS, *tableau de bord* доречно використовувати в основі побудови системи діагностування витрат, водночас SWOT-аналіз, діаграму Ісікаві, матрицю BCG - на початковому етапі діагностування.

Традиційно вважається, що перерозподіл витрат за періодами при визначенні фінансового результату діяльності підприємства доцільно здійснити використовуючи дієві методи призначені для об'єктивного формування собівартості продукції, до яких науковці відносять: стандарт-костинг, директ-костинг, абсорпшен-костинг, кайзен-костинг, таргет-костинг [2, с. 94].

Для промислових підприємств достатньо прикладним може вважатися стандарт-костинг (нормативний метод), оскільки він базується на використанні нормативів витрачання ресурсів при виробництві продукції. Нормативні значення і нормування витрат заздалегідь діагностують ефективність виробництва певного виду продукції. Відповідно до методів абсорпшин-костинг і директ-костинг витрати розподіляють за критерієм повних і змінних витрат. Кайзен–костинг передбачає зниження витрат внаслідок неперервності удосконалення процесу виробництва продукції, а використання методу кост-клірингу передбачає зниження витрат в короткий термін. В сучасних умовах для підприємств теоретично прийнятним можна розглядати бенчмаркінг – метод управління витратами, який передбачає постійне порівняння витрат на продукцію з витратами підприємств конкурентів.

До методів, призначених для аналізу витрат належать: функціонально-вартісний аналіз, аналіз точки беззбитковості, аналіз грошового потоку, аналіз витратоємних показників. Функціонально-вартісний аналіз витрат призначений для виявлення можливого зниження тих виробничих витрат на виготовлення конкретної продукції, складові якої можуть бути замінені меншвартісними, не понижуючи функціональної здатності виробу загалом. Недоліком його використання можна вважати потребу коригування витрат контекстно зміні технологічного процесу.

При визначенні беззбитковості виробництва наводяться аргументи на користь встановлення загальної величини витрат, за якої виробництво беззбиткове. Нестабільність економічної ситуації, вимушено заставляє господарські суб'єкти, крім основної продукції виготовляти значну частку позамовної продукції, надавати супутні послуги, тому визначення точки беззбитковості загалом по підприємству розраховують базуючись на інтегральному показнику.

Аналізу витрат підприємства на основі грошових потоків, на наш погляд, доцільно проводити за групою показників, як в розрізі окремих видів діяльності, так і в цілому по підприємству.

Для системи діагностування витрат підприємств, зокрема тих, де продукція за своїм технологічним процесом є витратоємною, пропонуються адекватні й характерні для таких цілей показники: матеріаломісткість, трудомісткість, фондомісткість та інші. Аналізу витрат, яке проводиться з використанням групи витратоємних показників дає можливість визначити, які об'єкти є визначальними для діагностування можливих шляхів зниження собівартості продукції.

Окремі елементи методів оцінювання ефективності і раціональності витрат інвестиційної діяльності необхідно розглядати важливим фрагментом і складовою загальної системи діагностування витрат.

При застосуванні синтезу методів, який ми пропонуємо використовувати при формуванні узагальнюючої методики діагностування витрат підприємства, потрібно урахувати ряд обмежень: цілі і завдання, ресурсні можливості, державне та внутрішньофірмове регулювання тощо.

Отже, використання тих чи інших методів діагностування витрат залежить від низки факторів, тому у цьому контексті відзначається, що „розробка і застосування на практиці різних систем управління витратами не завжди дає відповідь на ті чи інші питання, які виникають в процесі управління підприємством”[3, с. 295]. При цьому можна зробити висновок, що використання відповідної методики оцінювання і аналізу витрат у системі діагностування повинно бути відповідним концепції управління підприємством.

1. Величко В. Два похода к повышению эффективности бизнес-процессов / В. Величко // Финансовый директор. – 2005. – № 12. – С. 65-67. 2. Шишкова В.С. Современные методы управления затратами на промышленном предприятии / В.С. Шишкова, Р.П. Лизогуб. – Менеджер. – 2007. – № 1 (39). – С. 93-97. 3. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии: Учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, Т.А. Фомина, С.В. Сапунов; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом „Бизнес-Пресса”, 2008. – 560 с.

АГРОПРОДОВОЛЬЧА СИСТЕМА ЯК ОБ'ЄКТ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОСТОРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

©Станасюк Н.С., 2011

Одним з основних пріоритетів будь-якої держави є продовольче забезпечення населення. В сучасних умовах розвиток суспільства не може здійснюватися без врахування ресурсних, екологічних та моральних імперативів. Проблеми просторової організації суспільства вимагають переосмислення концептуальних основ агропродовольчих систем.

Зазначимо, що агропродовольча система є невід'ємною складовою територіально-суспільної системи, під якою розуміють форму просторово-часової організації суспільства (ойкумени), яка включає духовну, психологічну та інші складові людського буття [1, с.25]. Ще у ХІХ столітті німецький поміщик Й. Тюнен дослідив вплив просторового чинника на результати діяльності сільськогосподарських підприємств та довів, що простір впливає на спеціалізацію суб'єкта господарювання [2, с.415]. Загалом сільськогосподарське виробництво належить до просторомістких видів діяльності, тобто таких, які потребують значного простору для свого розвитку. Тому врахування чинника простору надасть агропродовольчій системі гармонійної цілісності та дозволить врахувати екологічні, естетичні, суспільні, економічні та культурні вимоги.

На думку, Шубравської О.В. сучасна агропродовольча система об'єднує у собі агропродовольче виробництво і продовольчий ринок [3]. Катан Л.І., розглядаючи агропродовольчу систему в категорійно-понятійному апараті агробізнесу, визначає її наступну структуру:

1. Постачальники – виробляють і продають насіння, корми, добрива, фінансові та консалтингові послуги тощо.

2. Виробники – підприємства, які виробляють сільськогосподарські товари (зерно, молоко, м'ясо, овочі, фрукти, квіти).

3. Переробні підприємства – купують у виробників сировину і переробляють її (пастеризоване молоко, борошно, олія тощо).

4. Підприємства харчової промисловості – із сировини та продуктів її переробки виготовляють продукти харчування (хліб, макаронні вироби, ковбасні вироби тощо).

5. Дистриб'ютори – займаються транспортуванням та зберіганням сільськогосподарської продукції, продуктів переробки та готових продуктів харчування всередині агропродовольчої системи.

6. Продавці – забезпечують надходження продуктів харчування до кінцевого споживача. В цей сектор включають як оптові та роздрібні продовольчі магазини, так і підприємства громадського харчування (ресторани, кафе) [4].

Просторовий чинник надає агропродовольчій системі специфічні особливості, які розвиваються на певній території у часі та зумовлює регіональні диспропорції, які проявляються особливо гостро на сучасному етапі. Водночас він виступає в ролі обмежуючого фактора. З урахуванням ієрархічних рівнів територіальних суспільних систем доцільно виділяти світові, національні, регіональні і локальні агропродовольчі системи. При визначенні концептуальних основ формування і розвитку цих систем необхідно враховувати взаємодію процесів диференціації та інтеграції, поєднання наступності та інновацій, просторову локалізацію суспільного відтворення і соціальних комунікацій, впорядкованість взаємодії просторових елементів. Рівень розвитку агропродовольчої системи залежить від способу організації відповідного простору та локалізації діяльності підприємств АПК. Проте, як зазначає В.В. Папп, відмінною рисою регіонального економічного простору є відносна рухливість його елементів [5, с.31]. Мова йде про суб'єкти господарювання, які розташовані та здійснюють свою діяльність на визначеній території; про

постійне населення та мігрантів, а також про господарські зв'язки, які можуть бути як у визначених межах так і виходити на зовнішній рівень. Всі ці елементи перебувають у тісному взаємозв'язку між собою та у безперервному русі та в кінцевому результаті можуть зумовлювати зміни у агропромислових системах.

Можна виділити такі основні фактори, які впливають на формування і розвитку агропродовольчої системи:

- ресурсний, який не зазнає значних змін у часі і формує основу системи;
- суспільний, який пов'язаний з діяльністю людей і зумовлює зміни в системі.

Вплив першого фактора є визначальним при гармонізації відносин людина-природа. Сьогодні на противагу споживчому відношенню суспільства до природи сформувалася концепція стійкого розвитку, згідно з якою досягається задоволення життєвих потреб нинішнього покоління без позбавлення майбутніх поколінь таких можливостей унаслідок вичерпання природних ресурсів і деградації навколишнього природного середовища[6]. Проте врахування лише першого фактора не забезпечує агропродовольчій системі достатніх переваг в умовах ринкової економіки. Саме активний вплив другого чинника здатен підвищити рівень розвитку системи, надати їй цілісності, емерджентності та динамічності, посилити її конкурентоспроможність. Сьогодні необхідно відмітити постійно зростаючу роль науки як особливої складової людської діяльності, яка виступає рушійною силою вдосконалення елементів агропродовольчої системи. Таке удосконалення досягається завдяки втіленню наукових розробок у практичну діяльність людей. При цьому провідну роль відіграє держава, яка має суттєвий вплив на формування національної агропромислової системи.

В умовах глобалізації особливе місце займає світова агропродовольча система. Її формування пов'язане із розвитком міжнародної кооперації у сфері агропродовольчого виробництва та продажу. На жаль, вітчизняній агропродовольчій системі сьогодні відводиться скромне місце у світовій агропродовольчій системі, оскільки протягом останніх років показники розвитку аграрного сектора економіки України катастрофічно знизилися. Це, в першу чергу, зумовлено низькою ефективністю агропродовольчого виробництва та недосконалістю ринкових механізмів господарювання.

Підсумовуючи зазначене, на нашу думку, агропродовольчу систему слід розглядати як просторово-часове поєднання різних видів агропродовольчого виробництва і ринку продовольства на певному ієрархічному рівні спрямоване на гармонійний розвиток суспільства і природи.

1. *Регіональна політика та механізми її реалізації [За ред. акад. НАН України М.І. Долішнього]. – Львів, 2001. – 700 с.* 2. *Стадницький Ю.І., Комарницький І.М. Просторова організація соціально-економічних систем: Словник-довідник. – Львів: Априорі, 2010.- 464 с.* 3. *Шубравська О.В. Сталій розвиток агропродовольчої системи України// <http://www.lib.ua-ru.net>.* 4. *Катан Л.І. Місце агропродовольчої системи в аграрному бізнесі України// <http://www.nbuv.gov.ua>.* 5. *Панп В.В. Структурні процеси в економіці регіональних суспільних систем: теорія, методологія, практика: монографія / В.В. Панп; НАН України. Інститут регіональних досліджень; відп. ред. Л.Т. Шевчук]. – Львів, 2009. – 340 с.* 6. *Trends and Waves // <http://www.sustainability.com/insight/trends-and-waves.asp>.*

ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ ВЗАЄМОВІДНОСИН ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА З ТОРГІВЕЛЬНИМИ ПОСЕРЕДНИКАМИ

© О.В. Тесак, 2011

На сьогодні промислові підприємства з різних причин все більше використовують торговельних посередників для просування своєї продукції на ринках збуту. Однак, Загородній А.Г. та Коваль З.О. [1] зазначають, що виробнику навіть при реалізації продукції через посередника необхідно здійснювати заходи з управління ризиками із споживачами, оскільки недобросовісна діяльність посередника може призвести до втрати як конкретних споживачів, так і цілих сегментів ринку. Небезпечним для промислового підприємства є також ризик втрати існуючих та потенційних споживачів внаслідок відсутності належної координації дій між виробником і торговельною мережею. Поширеною ситуацією є втрата потенційних покупців через неузгоджені з фактичним попитом поставки (в т.ч. запізнілі) продукції від виробника в торговельні заклади [2].

За результатами досліджень [3] проведених М.Л. Лешем на американському ринку було встановлено, що лише 3% трансакцій викликають безпосередню скаргу до виробника, в середньому 15% трансакцій викликають непряму скаргу (зокрема, до торговельного посередника), а 30% – спричиняють проблеми для споживачів, які однак нікого не повідомляють про це. Тобто, для промислового підприємства відсутність інформації про таке незадоволення споживачів може призвести до невчасного реагування та росту ризику взаємовідносин і як наслідок – втрати ринкових позицій (інколи назавжди). Не краща ситуація з споживачами, які своїм незадоволенням продукцією, роботами, послугами діляться з своїм оточенням, тим самим зменшуючи кількість потенційних покупців у промислового підприємства.

Одними з найважливіших показників, які характеризують ризики взаємовідносин промислового підприємства з торговельними посередниками є: рівень невиконання договірних зобов'язань (B_1^{ij} та B_2^{ij}) у взаємовідносинах (для групи суб'єктів взаємовідносин „торгівельні посередники” встановимо $i=3$), ймовірність виникнення негативних подій у взаємовідносинах і рівень їх впливу на фінансову стійкість суб'єктів взаємовідносин. Рівень невиконання договірних зобов'язань, що може зумовити ускладнення або припинення взаємовідносин з ініціативи промислового підприємства (B_1^{3j}), і відповідно призвести до економічних збитків або неотримання очікуваних результатів, пропонуємо визначати за допомогою запропонованої факторної моделі:

$$B_1^{3j} = \frac{U_{bd}^{3j}}{U_{pd}^{3j}} * \frac{U_{pd}^{3j}}{U_{pr}^{3j}} * \frac{U_{pr}^{3j}}{U_{zr}^{3j}} = K_{bm}^{3j} * K_{mp}^{3j} * K_{rm}^{3j}, \quad (1)$$

де U_{bd}^{3j} – вартість переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції промисловим підприємством за яку у посередника на момент аналізу є безнадійна дебіторська заборгованість (більше 3 років) та (або) за яку існує протермінована дебіторська заборгованість менше 3 років, але її не погашає торговельний посередник на документальну вимогу (безпосередню, через суд тощо) промислового підприємства, тис.грн.; U_{pd}^{3j} – вартість переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції промисловим підприємством за яку у посередника є протермінована дебіторська заборгованість, тис.грн.; U_{pr}^{3j} – вартість переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції промисловим підприємством на умовах післяоплати, тис.грн.; U_{zr}^{3j} – загальна вартість переданої на реалізацію конкретному

торгівельному посереднику продукції промисловим підприємством, тис.грн.; K_{bm} – питома вага величини безнадійної дебіторської заборгованості (і протермінованої дебіторської заборгованості на термін менше 3 років, але яку не погашає торговельний посередник на документальну вимогу підприємства) у величині протермінованої дебіторської заборгованості конкретного торговельного посередника, в частках одиниці; K_{mp} – питома вага протермінованої дебіторської заборгованості у загальній величині дебіторської заборгованості конкретного торговельного посередника, в частках одиниці; K_{rm} – питома вага вартості переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції на умовах післяплати у загальній вартості переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції, в частках одиниці.

Рівень невиконання договірних зобов'язань у взаємовідносинах, що може зумовити їх ускладнення або припинення з ініціативи торговельного посередника (B_2^{3j}), пропонуємо визначати за допомогою запропонованої нами факторної моделі:

$$B_2^{3j} = \frac{U_{nr}^{3j}}{U_{sr}^{3j}} * \frac{U_{sr}^{3j}}{U_{br}^{3j}} * \frac{U_{br}^{3j}}{U_{zr}^{3j}} = K_{nm}^{3j} * K_{sm}^{3j} * K_{rm}^{3j} \quad (2)$$

де U_{nr}^{3j} – вартість продукції, яку конкретний торговельний посередник повернув промислового підприємству через її непридатність чи інші суттєві недоліки щодо її якості виявлені посередником чи покупцем, і (або) яка внаслідок порушення інших умов поставки підприємством стала не актуальною для покупця (і він відмовився від її придбання) чи через яку виникли економічні втрати у торговельного посередника, тис.грн.; U_{sr}^{3j} – вартість переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції підприємством до якої є суттєві претензії щодо якості, ціни, часу відвантаження, доставки чи інших умов співпраці, тис.грн.; U_{br}^{3j} – вартість переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції промисловим підприємством до якої є будь-які претензії щодо якості, ціни, часу відвантаження, доставки чи інших умов співпраці, тис.грн.; K_{nm} – питома вага вартості повернутої торговельним посередником промислового підприємству продукції через її непридатність чи інші суттєві недоліки щодо її якості (а також продукції, яка внаслідок порушення інших умов поставки підприємством стала не актуальною для покупця чи через яку виникли економічні втрати у торговельного посередника) у вартості продукції щодо якої є суттєві претензії стосовно якості, ціни, часу відвантаження, доставки чи інших умов співпраці, в частках одиниці; K_{sm} – питома вага вартості переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції щодо якої є суттєві претензії у вартості продукції щодо якої у нього є будь-які претензії стосовно якості, ціни, часу відвантаження, доставки чи інших умов співпраці, в частках одиниці; K_{rm} – питома вага вартості переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції щодо якої є будь-які претензії стосовно якості, ціни, часу відвантаження, доставки чи інших умов співпраці у загальній вартості переданої на реалізацію конкретному торговельному посереднику продукції промисловим підприємством, в частках одиниці.

Отже, аналіз ризиків взаємовідносин з торговельними посередниками та чинників, що впливають на ці взаємовідносини дасть змогу промислового підприємству вчасно запобігти як фінансовим збиткам, так і втраті своїх ринкових позицій.

1. Загородній А.Г. *Управління взаємозв'язками підприємства зі споживачами продукції: монографія* / А.Г. Загородній, З.О. Коваль. – Львів: ЗУКЦ, ПП НВФ БіАРП, 2008. – 364 с.; 2. Грисюк Ю.С. *Оптимізація ланцюга постачань як підґрунтя для забезпечення ефективності ритейл-бізнесу* / Ю.С. Грисюк, А.Ю. Кладченко // *Управління проектами, системний аналіз і логістика*. – 2009. – № 6. 3. Циран Я. *Інтеграційний зв'язок між задоволенням клієнта та його лояльністю* / Я. Циран // „Логістика”: Вісник НУ „Львівська політехніка”. – 2009. – № 649. – С. 138–144.

ЕНІГМАТИЧНЕ ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© С.А. Ткаченко, 2011

Наведемо стисле обґрунтування того інтуїтивно зрозумілого факту, що будь-яку інформаційну технологію (як і будь-яку технологію взагалі) можливо зрозуміти і оцінити, лише спираючись на ясне формулювання цілей, для досягнення яких ця технологія призначена.

Під технологією розуміється сукупність/система методів досягнення якої-небудь цілі: виробництва тієї або іншої продукції, надання тієї або іншої послуги. Іншими словами, будь-яка технологія є штучним утворенням, побудованим силою людської думки, спрямованим виключно на досягнення визначеної кінцевої цілі та повністю підпорядковане досягненню цієї цілі. Це можливо продемонструвати, розглядаючи процес створення технологій. Спочатку з'являється обміркована потреба в якому-небудь продукті або послугі, потім ця потреба формується у вигляді цілі перед розробниками технології, після чого останні розробляють сукупність/систему методів, які дозволяють найкоротшим шляхом і з найменшими витратами досягти завданої цілі.

Зрозуміло, в технологію включаються ті і тільки ті методи (переділи, переходи), які сприяють досягненню цілей технології; усі ж інші методи відхиляються. Розробники повинні бути завжди готові обґрунтувати право будь-якого методу на входження до складу технологічного ланцюжка, і це обґрунтування в кінцевому рахунку повинне спиратися (прямо або ні) на цілі технології.

Таким чином, усі методи будь-якої технології можливо зрозуміти, пояснити, оцінити і обґрунтувати, тільки звернувшись до її цілі. Справедливим виступає і зворотне висловлення. Якщо цілі технології невідомі, розуміння, пояснення і обґрунтування утворюючих її методів неможливе. Відповідно, в технологічних науках цілі відіграють роль принципів або законів у суспільних і всіх інших науках. Сказане у повній мірі відноситься і до інформаційних технологій, включаючи і бухгалтерію.

Головними проблемами більшості наук є виявлення їх початкових положень – принципів або законів. Технічні і технологічні науки у цьому відношенні є виключенням. З виявленням цілей технологій проблем не виникає тому, що цілі з'являються раніше самих технологій. Сукупність методів, які складають технологію, може з'явитися тільки після того, як буде сформульовано ціль, для досягнення якої технологія призначена. Метод в перекладі із грецької мови – шлях до цілі. Саме такий смисл і зараз вкладається в цей термін вченими усіх областей знань. А тому методи не можуть з'явитися раніше цілей, як не може з'явитися шлях в нікуди. Спочатку цілі і тільки потім – методи.

Бухгалтерія – єдине виключення в ряду сучасних технологій. Вона була передана італійцями у Європу відразу у готовому вигляді. Але готовими, детально проробленими, доведеними до досконалості були тільки методи бухгалтерського обліку. А цілей, для досягнення яких ці методи були призначені, сторона яка передала їх чомусь назвати не схотіла. Так що європейцям прийшлося вирішувати зворотне завдання: виходячи із вже створених методів, виявляти цілі бухгалтерського обліку. На жаль, досягти успіхів на цьому шляху до цих пір не вдалося.

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 2. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учёта / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИДАТКІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ З ВИКОРИСТАННЯМ СИСТЕМНО-СИНЕРГЕТИЧНОГО ПІДХОДУ

© Труфен А.О., 2011

Модернізація системи освіти – це, насамперед, перегляд існуючої концепції освіти, виявлення концептуально застарілих підходів і введення нових перспективних технологій. Формування адекватної сучасним потребам соціально-економічного розвитку системи інформаційного забезпечення управління людськими ресурсами вимагає удосконалення системи управлінського обліку. При цьому методологія управлінського обліку повинна відобразити зміни в його об'єкті, суб'єкті і методах. У зв'язку з цим закономірно здійснити розгляд розвитку методології на основі системного підходу.

Деякі автори об'єднують ці напрями і називають синергетичною парадигмою з визначенням систем: як засіб досягнення мети; як сукупність елементів, які працюють разом при виконанні завдання; як сукупність елементів, які знаходяться у взаємодії і утворюють між собою певну цілісність, відокремлену від середовища, яка проте взаємодіє з нею як єдине ціле [1].

Оскільки облікове забезпечення управління видатками на оплату праці науково-педагогічного персоналу можна розглядати як одну із функцій досягнення мети вищого навчального закладу, то очевидним є його віднесення до частини загальної системи.

З іншого боку, виділені функції систем об'єднує динамічна орієнтація і складність системних уявлень. Звідси можна сформулювати висновок, що облікове забезпечення можна розглядати як окремий процес. Проте лише при щільній взаємодії всіх функцій управління можна отримати очікуваний ефект. Отже, облікове забезпечення повинно бути синергетично пов'язане з загальним процесом управління. Системно-синергетичний підхід особливо характерний для управління видатками науково-педагогічного персоналу, оскільки для цієї категорії працівників характерним є: здатність до самоорганізації; здатність до саморозвитку і самореалізації.

У сучасний період системний підхід до проблеми обліку доцільності та використання коштів на винагороду працівників повинен розглядатись через призму взаємозв'язку видатків та результатів, отриманих у процесі діяльності.

Недосконалість системи обліку видатків на оплату праці полягає в тому, що ці видатки розглядаються як витратна стаття, а не як економічне явище, яке характеризує стан винагород праці працівників, а також воно поєднує їх інтереси з інтересами вищого навчального закладу, і ґрунтується на принципі матеріальної зацікавленості інтересів працівників з інтересами закладу в результаті своєї праці і успіху установи [2].

Оскільки видатки на оплату праці персоналу є складною системою з урахуванням багатогранності внутрішніх і зовнішніх зв'язків і відносин, яка складається із певної сукупності окремих, тісно пов'язаних між собою і цілеспрямованих на стратегічний розвиток ВНЗ елементів, очевидна затребуваність в яких визначається задачами і умовами винагород працівників. Необхідність встановлення логічних зв'язків між елементами системи ініціювала формування нового методологічного принципу в науці – принципу системного підходу.

Системний підхід – це підхід до дослідження об'єкта, як до системи з виділеними елементами, внутрішніми і зовнішніми зв'язками, які найбільш суттєво впливають на досліджувані результати його функціонування, а ланцюги кожного із елементів визначаються, виходячи із загального призначення об'єкта [3, с.60].

Особливість системного підходу видатків на оплату праці полягає у виявленні конкурентоздатності працівників, що сприятиме виробленню чітких критеріїв визначення розміру видатків і встановленню залежності змінної частини заробітної плати від індивідуальних результатів праці.

Ринкова модель організації виплат працівників передбачає, що працівник відповідає лише за

результати своєї праці, які працедавець зобов'язаний оплатити згідно з умовами укладеного трудового договору. Трудовий кодекс зобов'язує працедавця виплатити у встановлений термін гарантовану заробітну плату та не містить згадки про зв'язок заробітної плати з кінцевими результатами [4].

Особливість системно-синергетичного підходу полягає у тому, що для виконання певних видів робіт науково-педагогічного персоналу повинен володіти комплексом відповідних знань, отриманих упродовж життя та за рахунок природного потенціалу.

Ураховуючи, що категорія “інтелектуальний капітал” є багатогранною за своєю структурою, для неї характерна індивідуальна компетентність, яка включає: вміння, освіту, досвід, цінності, соціальні навички, включаючи творчі здібності, лідерські якості, мотиваційні настанови, потенціал мобільності, командну роботу, орієнтацію на високі кінцеві результати, підприємницькі та управлінські навички тощо, які визначають спроможність людей діяти в різних ситуаціях, очевидна необхідність специфічних методик для розрахунку видатків на оплату праці. Зважаючи на те, що людський капітал вищого навчального закладу формується шляхом інвестицій в людину у вигляді видатків на освіту й підготовку персоналу, на охорону його здоров'я та інші складові, очевидно, саме цим забезпечується примноження людського фактора.

З іншого боку, формується капітал взаємодії з інститутами ринку, представлений сукупністю відносин закладів освіти з партнерами й іншими суб'єктами ринкових відносин та технологій розвитку цих відносин. Підтримуючи високий рівень взаємовідносин із партнерами та іншими суб'єктами ринкових відносин, цей структурний елемент інтелектуального капіталу формує конкурентні переваги зовнішнього походження.

Інтелектуальний капітал вищого навчального закладу важливо розглядати як сукупність його людського капіталу; капіталу закладу освіти; капіталу взаємодії з інститутами ринку (людський, структурний та ринковий капітал).

Узагальнивши різні підходи щодо оплати праці науково-педагогічного персоналу, можна дійти висновку про необхідність поєднання цих підходів, оскільки видатки на оплату праці – це не лише використання бюджетних та власних коштів, але й формування довгострокового капіталу для вищих навчальних закладів при поєднанні інтересів науково-педагогічного персоналу і вищого навчального закладу. Сукупність різноманітних знань, що входять до інтелектуального капіталу, обумовила проведення їх відповідної систематизації.

Отже, удосконалення методики обліку видатків на оплату праці науково-педагогічного персоналу на основі використання системно-синергетичного підходу доцільно інтерпретувати з позицій різних системних уявлень. Подальший розвиток системно-синергетичного підходу дозволить нам удосконалити методику обліку видатків на оплату праці

Формування сучасного облікового забезпечення ефективної системи видатків на оплату праці можливе лише за таких умов: формування облікового забезпечення, яке б включало сукупність зовнішніх та внутрішніх, облікових та необлікових даних; використання системи показників, які б дозволили отримати як кількісну, так і якісну оцінку об'єкта дослідження і здатні врахувати різноманітність аспектів, які впливають на процес його формування та ефективне використання; результати систематизації та обробки інформації інтелектуальних ресурсів повинні забезпечувати на їх основі прийняття обґрунтованих стратегічних рішень різними зацікавленими сторонами.

Однією з основних проблем динамічного розвитку вищих навчальних закладів є дефіцит обліково-управлінських технологій, адаптованих до умов постіндустріального періоду освітніх послуг, який постійно змінюється під впливом інформаційно-інноваційного прогресу. Тому будь-яка методика обліку, розроблена на основі даних фінансового та управлінського обліку викликає закономірний супротив і одночасно підвищений інтерес і у вітчизняних менеджерів.

1. Ендовицкий Д.А. Системный подход к экономическому анализу вознаграждения персонала / Д.А.Ендовицкий, Л.А.Вострикова // Аудит и финансовый анализ, 2006. №1. – С.48-57. 2.Мухин В.И.Исследование систем управления: Учебник для вузов / В.И. Мухин. - М.: Экзамен, 2003.- 384 с. 3.Климов С.В. Интеллектуальные ресурсы организации./С.В. Климов – СПб.: ИВЭСЭП, “Знание”, 2000. – 168с. 4.Проект Трудового кодекса від 04.12.2007р. № 1108.

КОМУНІКАЦІЙНИЙ ПРОЦЕС ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

©Федішин Н.І., 2011

За своєю сутністю комунікація – це обмін інформацією, спілкування. Комунікація є суттєвим компонентом системи управління суб'єктом господарювання і при непродуманій моделі подання інформації податкового планування вона може виявитись непотрібною, навіть у тому випадку, коли в ній є певні цінності. Недооцінка досліджень процесу комунікації є причиною того, що значну частину інформації податкового планування обробляють безсистемно і безадресно, а це ускладнює процес застосування цієї інформації управлінським персоналом. Такий стан речей можна пояснити тим, що багато інформації стосовно податкових платежів підприємства генерує та опрацьовує бухгалтерська служба суб'єкта господарювання, а методологію ведення бухгалтерського обліку регламентовано різними нормативними документами (законами, положеннями, інструкціями, стандартами та іншими), що передбачають єдині вимоги до обробки інформації у яких не враховано проблему комунікаційних процесів. Основна вимога до фахівців з податкового планування щодо комунікації полягає в забезпеченні своєчасності обробки інформації стосовно мінімізації та оптимізації податкових платежів підприємства у бюджеті різних рівнів. Для попередження збоїв в інформаційних потоках їх необхідно формалізувати, визначивши, хто, яку саме інформацію, в якій формі, в які строки, кому повинен передавати і яку відповідальність покладено на посадових осіб при затриманні та викривленні поданої інформації податкового планування. Варто зазначити також те, що на підприємстві необхідно розробити перелік відділів, задіяних у заходах податкового планування, схему документообігу (інформаційних потоків) та форму комунікацій. З метою підвищення оперативності передачі необхідної для податкового планування інформації, доцільно використовувати в якості комунікації комплексні інформаційні системи. У посадові інструкції всіх осіб, задіяних у податковому плануванні, доцільно внести зміни, які визначають відповідні обов'язки. Зокрема, посадові інструкції слід доповнити обов'язками із своєчасного та повного забезпечення необхідною інформацією фахівців з податкового планування, узгодження податкових планів, нерозголошення інформації щодо податкового планування (конфіденційності), а в графіках робочого часу передбачити відповідний час для здійснення цих дій.

Комунікації тісно пов'язані з інформаційним обміном між членами колективу, керівниками та підлеглими, тому проектування комунікаційного процесу слід починати після того, як, по-перше, буде сформовано організаційну структуру, по-друге, визначено функціональні обов'язки кожної посадової особи на підприємстві, по-третє, описано яку інформацію, в які строки і в якій формі необхідно подавати кожному із управлінців. Без узгодження інтересів у цьому процесі неможливо досягнути стратегії діяльності підприємства та координувати дії колективу.

Комунікаційний процес та його етапи описано у [3, с. 478-481]. Спроектуюмо його на процес комунікації інформації податкового планування на підприємстві. Базовими елементами комунікаційного процесу податкового планування суб'єктів господарювання, як правило, є: відправник – особа, що генерує ідеї, або збирає інформацію податкового планування і передає її; повідомлення – власне інформація податкового планування, закодована за допомогою символів; канал – засіб передачі цієї інформації; одержувач – особа, якій призначена інформація і яка інтерпретує її. При обміні інформацією податкового планування завдання відправника й одержувача полягає в тому, щоб скласти повідомлення і використати канал зв'язку для його передачі так, щоб обидві сторони зрозуміли і поділили вихідну ідею. Однак, це зробити важко, тому що кожен етап процесу комунікації є одночасно місцем, де зміст інформації податкового планування може бути перекошено, або повністю втрачено. Хоча весь процес комунікації часто

завершується за декілька хвилин, що утруднює виділення його етапів, ми розглянемо ці етапи, щоб звернути увагу на проблеми, які можуть виникнути в різних його складових.

Перший етап комунікації починається з формулювання ідеї або добору інформації податкового планування. Відправник вирішує яку ідею або повідомлення варто зробити предметом обміну, наприклад, опис певної схеми податкового планування. Однак, багато спроб обміну інформацією обриваються на цьому першому етапі, тому що відправник не витрачає достатньо часу на обміркування ідеї. Отже, потрібно ґрунтовно обміркувати запропоновану схему податкового планування з усіх сторін (з юридичної, правової, господарської та податкової) перш ніж передавати її одержувачу. На першому етапі обміну інформацією податкового планування необхідно усвідомити, які ідеї призначені для передачі перед відправленням повідомлення, і бути впевненим в адекватності й доречності цих ідей з урахуванням конкретної ситуації та мети.

На другому етапі комунікаційного процесу відправник повинен за допомогою символів закодувати ідею, яку хоче передати. Таке кодування перетворює ідею в повідомлення. Відправник повинен також вибрати канал, сумісний із типом символів, використаних для кодування. До загальновідомих каналів належать усні та письмові повідомлення, електронні засоби зв'язку (комп'ютерні мережі, електронна пошта, відеозв'язок та інші). Якщо канал не підходить для фізичного втілення символів, то передача неможлива. Якщо канал недостатньо відповідає ідеї, що зародилася на першому етапі, обмін інформацією буде менш ефективний. Інколи вибір засобу повідомлення не слід обмежувати одним каналом. Часто доцільно використовувати два або більше засоби комунікацій у поєднанні (наприклад усний та письмовий). У такому випадку відправнику доводиться встановлювати послідовність використання цих засобів і визначати часові інтервали в послідовності передачі інформації. Проте, одночасне використання засобів обміну усною і письмовою інформацією податкового планування звичайно ефективніше, ніж тільки обмін письмовими повідомленнями. Орієнтація на обидва канали змушує ретельно готуватися і письмово фіксувати параметри ситуації.

На третьому етапі процесу комунікації відправник безпосередньо використовує канал для доставки інформації податкового планування одержувачу. Мова йде про фізичну передачу повідомлення, що багато людей помилково сприймають за сам процес комунікації. Передача є одним із найважливіших етапів проходження ідеї від однієї особи до іншої.

На четвертому етапі одержувач повідомлення декодує його. Декодування – це переклад символів відправника для розуміння одержувача. Обмін інформацією можна вважати ефективним, якщо одержувач продемонстрував розуміння ідеї, здійснивши дії, яких чекав від нього відправник.

Дуже важливу роль у процесі комунікації приділено зворотному зв'язку. За наявності зворотного зв'язку відправник і одержувач обмінюються комунікаційними ролями. Зворотний зв'язок необхідний для того, щоб зрозуміти, якою мірою повідомлення було сприйняте і зрозуміле. Управлінець не може виходити з того, що все сказане, або написане ним зрозуміють точно так, як він задумав.

Крім того, у комунікаціях існує шум, що може спотворити зміст інформації податкового планування. Джерела шуму коливаються від мови до розбіжностей у сприйнятті, через які може змінитися зміст у процесах кодування й декодування. Певні шуми є завжди, тому на кожному етапі процесу обміну інформацією податкового планування на підприємстві відбувається певне перекручування її змісту. Високий рівень шуму призводить до помітної втрати змісту і може цілком блокувати спробу встановлення інформаційного обміну. Шум – це будь-який додатковий сигнал, непередбачений джерелом інформації, який спотворює інформацію податкового планування, або спричиняє помилки в її передачі. До цих шумів належать стенографічні помилки, помилки друкарки, помилки телетайпа, комп'ютера, неправильне тлумачення проголошеної фрази та інші.

1. Давидович І.С. *Контролінг: Навчальний посібник*. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 552с. 2. Твердохліб М.Г. *Інформаційне забезпечення менеджменту: Навч. посібник..* – К.:КНЕУ, 2000. –208с. 3. Шегда А.В. *Менеджмент: Навч. посіб.* / А.В. Шегда — К.:Т-во “Знання”, КОО, 2002 — 583с.

ОЗНАКИ ПОГІРШЕННЯ СТАНУ ЕКОНОМІЧНОЇ ЗАХИЩЕНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ДІЇ ДЕТЕРМІНАНТІВ “ТІНЬОВОЇ” ДІЯЛЬНОСТІ

© Хома І.Б., 2011

Будь-яке промислове підприємство у відповідний момент часу демонструє свій поточний стан економічної захищеності, який має властивість динамічно змінюватись у зв'язку з тим, що на нього в ринковому середовищі періодично накладається кардинально інший хаотичний фон дії загроз. Саме ці загрози не завжди можна швидко ідентифікувати і, відповідно, подолати в наслідок того, що вони одразу ж вступають у взаємодію з різними повсякденними прогнозованими і непрогнозованими чинниками впливу на фінансово-економічний стан підприємства, які теж індивідуально і з різною силою викликають порушення економічної рівноваги досліджуваного суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що при виявленні потенційних загроз, тобто найбільш загрозливих чинників, негативні зміни внутрішнього і зовнішнього середовищ, з якими вступає в контакт підприємство, переважають позитивні зміни. Порушення економічної рівноваги, як правило, фіксується за рахунок не виконання критерію стабільності і стійкості підприємства. Фінансова рівновага у цьому випадку, як основний складовий елемент економічної рівноваги, є ключовим індикатором якості потенціалу фінансової стійкості господарюючого суб'єкта. Порушення її, своєю чергою, зразу ж викликає і погіршення стану економічної захищеності.

Найбільш актуальною проблемою на сьогоднішній час є виявлення ознак погіршення стану економічної захищеності підприємства в системі дії на нього детермінантів “тіньової” діяльності, так як критерій стабільності і стійкості при їх дії вже виконується протиправно. Згідно з [1], порушення фінансової рівноваги є першочерговим наслідком незбалансованості на виробничо-господарському суб'єкті активів і зобов'язань за термінами погашення, відсутності чистого оборотного капіталу, наявності протиріч між ліквідністю і рентабельністю, фінансовою стабільністю і ліквідністю. Загалом, якщо підприємство займається “тіньовою” діяльністю, то за її результатами може приховуватись справжній стан економічної захищеності господарюючого суб'єкта: вона робить його або штучно завищеним, або навпаки – доводить підприємство до фіктивного банкрутства. Відомо, що елементи “тіньової” діяльності підприємництва зароджуються саме в надрах нормативно-правового поля, коли встановлені державою регульовальні норми не відповідають дії об'єктивних економічних законів і не мають надійних механізмів контролю за дотриманням чинного законодавства або, коли дії законодавчих і виконавчих структур державної влади вступають у протиріччя з об'єктивними економічними законами [2, с. 195]. За даними Світового банку, на сьогодні середня питома вага “тіньової” економіки в постіндустріальних країнах становить 10-15 %. В США її обсяги сягають 8-12 %, в Канаді і Франції – 5-8 %, в Норвегії і Швеції – 6-7 %, в Чехії – 18 %, в Італії, Латинській Америці та в ряді африканських країн – 30 %, в інших постсоціалістичних державах – 40-60 % валового внутрішнього продукту, у тому числі в Узбекистані – 43 %, в Україні – 47 %, у Грузії – 64 % тощо [2, с. 193]. Така інформація щодо питомої ваги “тіньової” економіки по країнах, у тому числі, і по Україні вкрай ускладнює механізм об'єктивного виявлення ознак погіршення стану економічної захищеності підприємств.

Загальновідомими детермінантами “тіньової” діяльності промислових підприємств є насамперед бартер, спекулятивні фінансові посередники, деформована галузева структура народного господарства, кримінальна зовнішньоекономічна діяльність, протизаконні дії керівників із структурними підрозділами зовнішнього середовища. Відомо, що всі ці детермінанти порушують захист промислового підприємства і, своєю чергою, роблять стан економічної захищеності необ'єктивним, так як у цьому випадку суб'єкт господарювання, будучи виробником готової

промислової продукції, не є цілком захищеним на довгострокову перспективу, тому що не може самостійно стабільно реалізовувати свою продукцію за збалансованими цінами, намагаючись ефективно управляти запасами по готовій продукції. Ціну на збутову продукцію на ринку змінюють відразу ж посередницькі структури, формуючи для себе оптимальну цінову політику на основі дослідженого на ринку попиту і пропозиції. Саме цей момент приховує ранні ознаки погіршення стану економічної захищеності підприємства.

Всі детермінанти “тіньової” діяльності зароджуються і вперше проявляють себе на фінансовому ринку, проте ранні ознаки погіршення стану економічної захищеності промислових підприємств приховує фінансово-кредитна система і відповідна частка самої “тіньової” економіки держави. Промислові підприємства, як основні представники реального сектору економіки, в цій ситуації стикаються з гострим браком коштів для забезпечення нормального економічного обороту, так як завищений відсоток банківського кредиту не дозволяє їм сформуванати достатній обсяг оборотних засобів. Як наслідок, виникає демонетизація обороту, що характеризується скороченням на господарюючих суб’єктах забезпеченості грошовими коштами [3]. Проте, на промисловому підприємстві завжди має бути певний запас грошової готівки. Вважається, що запаси готівки потрібні для ведення нормальної бізнесової діяльності, причому виплати повинні здійснюватись безперебійно, а надходження коштів у цей час зберігатись на грошовому рахунку. Запаси готівки, що пов’язані зі збереженням коштів і їх виплатами, є операційним залишком коштів на рахунку, який потребує пильної уваги, особливо це відноситься до його величини при перевірці незаконної підприємницької діяльності. Занадто великий їх обсяг суб’єктам господарювання непотрібний, так як відомо, що запаси не сприяють створенню прибутків, вони знижують загальний оборот капіталу і тим самим зменшують норму прибутку, що надходить на чисту вартість майна [4]. До того ж підприємства обов’язково повинні мати наперед стратегічно визначений розмір цього запасу коштів, або в наявній готівці, або у високоліквідних цінних паперах, зазвичай які можна швидко перетворити на готівку як теж високоліквідний актив для вирішення усіх непередбачуваних ситуацій, які склались. Найгірше, коли на промисловому підприємстві діагностується гранично мінімальне його значення, або взагалі відсутність цього страхового запасу готівки.

До ознак погіршення стану економічної захищеності промислового підприємства можна також віднести діагностовану спадаючу динаміку інвестицій. При результаті різкого зменшення обсягу інвестицій зразу ж фіксується елемент підозри щодо виявлення певних негараздів в підприємницькій діяльності виробничо-господарської структури, що тягне за собою падіння рівня економічної захищеності даного підприємства в наслідок спонтанних змін в інвестиційній сфері. Як правило такі підприємства повністю втягуються в незаконну підприємницьку діяльність у зв’язку з тим, що вимушені у будь-якому випадку швидко забезпечити себе доходами, хоча і займаються в подальшому їх приховуванням з метою не сплати податків. Такі суб’єкти господарювання вимушені вести подвійну фінансову звітність, не розуміючи того, що їм вже закрита дорога на одержання в банківських структурах довгострокових кредитів, так як фінансово-кредитні установи ведуть свій незалежний контроль щодо офіційних даних стосовно стану платоспроможності підприємства.

1. Костирко Л.А. Діагностика фінансової рівноваги господарюючого суб’єкта: оцінка підходів, методи, моделі, вибір рішень / Л.А. Костирко // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля: Електронне наукове фахове видання, 2008. - № 10 (128). - Ч. 2. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/kostirko. 2. Економічна безпека: Навч. посіб. / О.Є. Користін, О.І. Барановський, Л.В. Герасименко та ін.; за ред. О.М. Джуґжі. - К.: Алерта; КНТ; Центр учбової літератури, 2010. - 368 с. 3. Симачёв Ю. Теневая деятельность частных предприятий / Ю. Симачёв // Вопросы статистики. - 1997. - № 7. - С. 23. 4. Смит Дж.В., Кузнецова Е.В., Курочкин С.К., Уолтерс К.Дж. Финансовое управление компанией / Под общ. ред. Е.В.Кузнецовой. - М.: Фонд “Правовая культура”, 1995. - 383 с.

ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

© Чубай В.М., 2011

На сьогодні в Україні існує ситуація, за якої менеджерам підприємств доводиться приймати управлінські рішення як в умовах високої невизначеності зовнішнього середовища, так і суттєвої невідповідності інформації, відображеної у фінансовому, податковому та управлінському обліку і звітності про ті самі об'єкти.

Протиріччя фінансового та податкового обліку виникали в основному через різні підходи до визнання витрат і доходів, активів і зобов'язань, визначення фінансового результату тощо. Значну кількість суперечностей було усунуто (однак, як завжди, не повністю) з прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ), який не забезпечив тривалої незмінності, чіткості та комплексності податкового законодавства. Крім того, посилилась загроза ще більшого розходження даних обліку, який ведеться з урахуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), і обліку за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), оскільки останнім часом вноситься низка змін в П(С)БО виходячи з положень ПКУ, який немає до МСФЗ ніякого відношення. Не кращою є ситуація із статистичною звітністю підприємства, для складання якої використовуються методики неузгодженні ні з бухгалтерським, ні з податковим обліком.

Управлінський облік, акумулюючи інформацію для системи менеджменту, часто не враховує більшості чинних законодавчо-нормативних вимог до трактування і визначення значної кількості економічних категорій у відповідній країні, а також недостатньо враховує інформацію про стан зовнішнього середовища прямого і непрямого впливу на підприємство. У зв'язку з цим дані управлінського обліку не відповідають реальному стану об'єктів управління, і можуть призвести до прийняття помилкових рішень. Крім того, багато методів і моделей управлінського обліку мають суттєві недоліки, які призводять до формулювання неточних або помилкових висновків.

Фахівці, які розробляють планово-економічні орієнтири розвитку підприємства, враховують його техніко-технологічні можливості, фінансові, матеріальні та людські ресурси, однак притому нехтують термінами і порядком сплати податків, умовами визнання доходів і витрат тощо. Це надалі призводить до невиконання запланованих цілей, некоректності зіставлень планових і фактичних даних тощо. Також негативно на інформаційне забезпечення системи менеджменту підприємства впливають протиріччя, які існують щодо порядку розрахунку і трактування значень низки показників фінансового стану підприємства згідно з різними нормативними актами та науковими працями.

Крім проблем з інформаційним забезпеченням системи менеджменту підприємства, управлінський персонал зіштовхується з недоліками методик прийняття управлінських рішень. Інструменти, на яких вони в основному ґрунтуються, можна умовно об'єднати, зокрема, в такі найпоширеніші групи:

1. Матричні інструменти (дають змогу прийняти рішення залежно від значень двох чи більше факторів, які лежать в основі матриці). Перевагами матриць є те, що вони дають можливість: згрупувати й узагальнити результати стратегічного аналізу та представити ці дані в зручній для користувача формі; виявити характер взаємоузгодженого впливу двох чи більше факторів на рішення; вибрати найперспективніші види діяльності або стратегічні господарські одиниці, з метою оптимізації розподілу і використання фінансових, матеріальних, людських та інших видів ресурсів; ефективніше приймати стратегічні рішення на основі існуючих шаблонів вибору у конкретних ситуаціях, які зображені у матрицях. Серед основних недоліків матриць доцільно виділити такі: великий рівень суб'єктивності викликаний визначенням експертним методом різних показників та

їх рангів важливості; статичний характер матриць (вони здебільшого характеризують поточний стан розвитку підприємства і зовнішнього середовища, а це в свою чергу не дає можливості оцінити тенденції змін, які мають дуже важливе значення для прийняття рішення); здебільшого матриці містять узагальнені варіанти рішень, і не визначають способів і засобів їх реалізації; в багатьох матрицях наявна велика альтернативність рішень при однакових значеннях факторів, що лежать в основі матриці, а це значно підвищує невизначеність і неоднозначність вибору; в більшості матриць наявна можливість відслідковувати вплив на прийняття рішення тільки двох факторів, які не можуть повністю забезпечити оптимальність прийнятого рішення; складність визначення значень комплексних факторів, що лежать в основі багатьох матриць;

2. Графічні інструменти (дають можливість за допомогою різних видів графіків виявити варіанти оптимальних для підприємства рішень, напрямків подальшого розвитку тощо). Важливою перевагою графічних засобів є зручність та наочність подання інформації, зручність аналізу цієї інформації, наявність на певних графіках чітких залежностей між значеннями факторів, що відображені на осях координат. Однак недоліком цих засобів є здебільшого мала варіантність управлінських рішень при досить широкому діапазоні значень факторів;

3. Аналітичні інструменти (дають змогу: дослідити вплив різних факторів, як окремо, так і в сукупності, на подальший розвиток підприємства; визначити поточну ринкову позицію підприємства, перспективи та недоліки в організації його діяльності і управлінні нею тощо). Перевагами аналітичних засобів є можливість: деталізованого аналізу взаємозв'язків між багатьма факторами впливу на прийняття управлінських рішень; детального врахування якісної оцінки факторів впливу; знаходження шляхів збалансування діяльності підприємства з наявними його ресурсами і факторами зовнішнього середовища. Однак, суттєвим недоліком є велика суб'єктивність прийняття рішення, оскільки домінуючими, при використанні цих засобів, є експертні оцінки;

4. Комплексні інструменти (об'єднують інструменти, що використовуються у вищезазначених та інших групах, для збільшення ймовірності прийняття оптимального управлінського рішення).

В усіх вищезазначених групах засобів можуть використовуватись математичні формули (нерідко занадто складні для застосування управлінським персоналом підприємств), що дають змогу підвищити точність прийняття рішень або оцінювання факторів впливу на них.

Щоб усунути актуальні на сьогодні проблеми інформаційного та методичного забезпечення системи менеджменту підприємства, необхідно усунути їх причини. Для цього вважаємо доцільною реалізацію, зокрема, таких дій:

- привести П(С)БО у відповідність до чинних вимог МСФЗ, і відповідно для цілей оподаткування і складання статистичної звітності використовувати виключно дані бухгалтерського обліку;

- провести дослідження коректності формул визначення існуючих на сьогодні фінансово-економічних показників діяльності та стану підприємства, їх економічного змісту та нормативних значень для різних сфер діяльності, умов використання, і на основі аналізу отриманих результатів внести обґрунтовані корективи у відповідні методики економічного, і особливо фінансового, аналізу;

- відмовитись на сьогодні від малоефективних інструментів прийняття управлінських рішень на основі критичного аналізу коректності отримуваних результатів від їх використання, а також адаптувати до сучасних умов розроблені давно, але актуальні досі, інструменти;

- встановити чіткі критерії якості інформаційного та методичного забезпечення системи менеджменту підприємства.

Ігнорування вищезазначених проблем інформаційного та методичного забезпечення системи менеджменту підприємства або відтермінування їх вирішення, призводитиме й надалі до прийняття неправильних управлінських рішень, а відповідно до економічних збитків, втрат ринкових позицій чи банкрутства.

АНАЛІЗ РАЦІОНАЛЬНОГО ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ

© Шаповалова О.М., Чепу Ю.В., 2011

Забезпеченість підприємства необхідними трудовими ресурсами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці сприяють збільшенню обсягів виробництва продукції, зниженню собівартості продукції та зростанню прибутку. З переходом до ринкової економіки аналіз трудових ресурсів стає більш важливим, оскільки робоча сила має вартісну оцінку, є конкурентною на ринку праці. Одним із найважливіших завдань економічного аналізу є контроль за правильним і раціональним використанням трудових ресурсів. Аналіз забезпеченості робочою силою проводиться в тісному зв'язку із аналізом обсягу виробництва продукції, продуктивності праці, трудомісткістю робіт [1 с.428].

Для характеристики стану використання на підприємстві трудових ресурсів і виявлення резервів збільшення обсягу виробництва та підвищення рентабельності роботи треба проаналізувати такі показники, пов'язані з рухом, якістю робочої сили, її продуктивністю, а також її вартістю:

- чисельність персоналу підприємства з точки зору динаміки, категорійної структури, професійної підготовленості, плинності працівників;
- використання робітниками і службовцями робочого часу, стан трудової дисципліни;
- продуктивність праці;
- фонд оплати праці, динаміка середньої заробітної плати працівників і трудомісткості продукції.

В Україні офіційна статистична звітність про використання трудових ресурсів складається з таких звітних форм: 2-ПВ "Звіт із праці", 1-п "Звіт підприємства з продукції", 6-ПВ "Чисельність окремих категорій працівників підприємства і підготовка кадрів" [2], а також зведені матеріали первісного обліку (табелях, змінних рапортах, робочих нарядах, відомостях, особових рахунках тощо), разових обстежень, опитувань тощо, більшість з яких є документами управлінського обліку. Готують їх відповідні функціональні служби і підрозділи підприємства: відділи праці та заробітної плати, кадрів, планово-економічний, бухгалтерія, а також цехи та дільниці.

Починати аналіз окресленого кола питань доцільно з характеристики динаміки чисельності працівників на підприємстві (з обов'язковим виділенням чисельності працівників основної діяльності) за останні 2-3 роки. Такий аналіз дає змогу оцінити, як підприємство "вписується" у ринкові умови господарювання (це особливо актуально для перехідного періоду в Україні), наскільки успішно воно витримує конкурентну боротьбу на ринку своєї продукції і на ринку трудових ресурсів. Ясна річ, просте порівняння чисельності працівників підприємства за кілька років повної відповіді на ці питання не дає (хоч воно має певне аналітичне значення). Лише з урахуванням динаміки виробничих потужностей підприємства і їх використання, динаміки продуктивності праці висновки про динаміку чисельності працівників підприємства набувають обґрунтованості й аналітичної цінності.

Якщо за незмінних (або змінених незначною мірою) виробничих потужностей на підприємстві з року в рік скорочуються чисельність персоналу і, пропорційно, обсяг випуску продукції, тобто коли скорочення чисельності персоналу не компенсується зростанням продуктивності праці, а отже, відбувається зниження показника використання виробничої потужності підприємства, це однозначно свідчить про недоліки в організації виробництва, маркетингової служби, про неспроможність власників і керівників підприємства утримати його "на плаву", зберегти трудовий колектив. Така ситуація потребує з'ясування конкретних причин впливу робочої сили і розробки рекомендацій для стабілізації становища.

Аналіз чисельного складу підприємства у динаміці дає змогу дійти висновків щодо того, який вплив справляє на продуктивність праці, обсяг виробництва та інші показники роботи зміна питомої ваги робітників у загальній кількості працівників в основному виробництві, зміна постатевої структури колективу (у бік збільшення питомої ваги чоловіків або жінок), частка допоміжних робітників у загальній кількості робітників та інші структурні показники чисельного складу підприємства.

При докладнішому вивченні причин зміни питомої ваги робітників у складі всього персоналу треба мати на увазі, що найчастіше це розцінюється як позитивний фактор зростання загальної продуктивності праці й обсягу виробництва, бо обсяг виробництва продукції розглядається як функція від чисельності всього персоналу підприємства, продуктивності праці робітників і питомої ваги робітників у загальній кількості працівників. Проте одночасно слід перевірити, чи не призвело зменшення частки інженерно-технічних працівників і службовців до погіршення стану організації виробництва і трудової дисципліни, затримки освоєння нових (чи якісніших) виробів, нових технологій, автоматизації цехів, дільниць.

Продуктивність праці — головний фактор зростання обсягів виробництва, найважливіша характеристика ефективності використання трудових ресурсів підприємства. Аналіз її стану і динаміки має на меті виявити резерви зростання продуктивності праці на підприємстві, у його цехах, бригадах, на кожному робочому місці, намітити шляхи мобілізації резервів.

Оскільки продуктивність праці визначається кількістю продукції, яка виробляється за одиницю робочого часу, дуже важливо правильно вибрати систему її вимірників, маючи на увазі можливість використання для даної мети натуральних показників (випуск продукції у штуках, тоннах, літрах, метрах тощо), а також вартісних показників і трудових вимірників (через нормо-години).

У фінансово-економічному аналізі діяльності підприємств натуральні показники продуктивності праці використовуються рідко, бо підприємства найчастіше випускають кілька (іноді – десятки) видів продукції, надають різні послуги, що унеможливує представлення випуску продукції через будь-яку натуральну величину. Тому за всіх явних недоліків, притаманних вартісним показникам обсягу продукції, саме вони найчастіше використовуються в аналізі продуктивності праці (випуск товарної продукції в оптових цінах на одного працівника або одного робітника за рік, квартал, зміну, годину). Для уникнення впливу цінового фактора на аналітичні розрахунки продуктивності праці в динаміці ціни на продукцію фіксуються в них на однаковому рівні, що певною мірою забезпечує можливість аналізу витрат праці на випуск продукції. Проте найповніше затрати праці характеризуються через витрати нормованого робочого часу на випуск продукції у нормо-годинах. У зовнішньому аналізі показники обсягу виробництва у нормо-годинах (і виробітку на одного робітника у цьому вимірнику) не використовуються, бо вони охоплюють трудові витрати лише робітників-відрядників. У внутрішньому аналізі вони використовуються для характеристики продуктивності праці у цехах, на дільницях, а у певних випадках – по підприємству в цілому.

Безумовним фактором забезпечення функціонування будь-якого підприємства є залучення персоналу з певними кількісними, структурними та якісними характеристиками. З розвитком суспільства людський фактор набуває все більшого значення внаслідок зростання загального рівня освіти та культури, а також вимог людей щодо умов життя та праці. Це потребує нових підходів до управління загалом і створення нових важелів управління персоналом зокрема.

І.Економічний аналіз: “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с. 2.Закон України “Про державну статистику” від 17.09.1992 № 2614-ХІІ // [Електронний ресурс] / режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2614-12>

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

© Шквір В.Д., Борщук І.В., 2011

Автоматизація бухгалтерського обліку і інших управлінських функцій підприємства, з однієї сторони, і автоматизація аудиту, з іншої, докорінно міняють проведення аудиту на конкретному економічному об'єкті. Почали розрізняти аудит поза комп'ютерним середовищем, тобто на об'єкті з традиційною технологією ручного ведення обліку, і аудит в комп'ютерному середовищі – на об'єкті, де бухгалтерський облік виконується з використанням комп'ютерів. Сам аудит може також проводитися без використання комп'ютерів і за їх допомогою. При цьому розрізняють аудит з використанням комп'ютера як засобу аудиту (процес перевірки та оцінювання заходів внутрішнього контролю в системі комп'ютеризованого бухгалтерського обліку) та аудит з комп'ютером (застосування комп'ютера аудитором для виконання деяких видів робіт з аудиторської перевірки, які інакше були б виконані вручну).

Аудит існує в двох формах – зовнішній і внутрішній. Розглянемо аспекти проведення зовнішнього аудиту із застосуванням комп'ютерних технологій.

Аналіз українського ринку програмних продуктів автоматизації аудиту показав, що на ньому повністю відсутні автоматизовані інформаційні системи для проведення зовнішнього аудиту.

Є ряд проблем, які перешкоджають позитивному вирішенню вказаного питання.

На нашу думку найбільш значимими проблемами, від розв'язання яких залежить інтенсивність розповсюдження систем автоматизації аудиту, є:

1. Відсутність необхідних методів і інструментальних засобів, які б забезпечували інформаційну і програмну сумісність (стикування) аудиторських і бухгалтерських систем.
2. Відсутність необхідних стандартів, які б регламентували процес аудиторської перевірки автоматизованим способом.

В зв'язку з цим виникла необхідність вирішити в певній мірі поставлені проблеми.

В Україні функціонують сотні аудиторських фірм, однак методичних матеріалів, підручників або посібників, які могли б надати допомогу в комп'ютеризації складного і трудомісткого процесу аудиту, практично немає. У вітчизняних наукових розробках лише В.П. Завгородній в монографії [1] розглядає методичні основи проведення аудиту в умовах функціонування автоматизованої системи обліку, контролю і аудиту. Дещо глибше питання автоматизації аудиту розглядаються в працях [2, 3] російських вчених.

На ринку програмних продуктів є ряд програм, які допомагають автоматизувати процеси проведення аудиту, але аудиту внутрішнього.

Програмне забезпечення в аудиторській діяльності на ринку програмних продуктів представлено в основному двома основними групами:

- 1) пакетами прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення;
- 2) спеціальними інформаційними системами аудиту.

Зарубіжний ринок представлений аудиторськими програмами двох типів: спеціальними програмними засобами комп'ютерного аудиту; спеціальними програмними засобами підтримки аудиторських процедур.

Програмні продукти зарубіжного ринку хоча і дають можливість автоматизувати процес проведення зовнішнього аудиту, але не знаходять розповсюдження на українському ринку по причинам:

- 1) високої вартості придбання, яка складає десятки і сотні тисяч, а інколи і мільйони доларів;
- 2) високої вартості навчання і супроводження, яка може доходити до 100-200 доларів за год.

При цьому, облік змін в законодавстві вимагає тривалої (від двох до трьох місяців) доробки

програм спеціалістами українських представництв фірм-розробників;

3) тривалого періоду впровадження – в середньому від півроку і більше;

4) складності адаптації до умов української облікової практики і особливостям господарювання.

Аналіз можливостей названих груп програмних продуктів автоматизації аудиту, широко представлений на ринку програмних продуктів показав, що практично всі вони відносяться до програмного забезпечення автоматизованого проведення внутрішнього аудиту. Але оскільки внутрішній і зовнішній аудит є двома різними формами аудиту у яких різні цілі, то і методики проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту різні як і різна інформаційна база проведення цих двох форм аудиту.

Проведене дослідження дозволило зробити висновок про те, що на сьогоднішній день не існує програмних продуктів, автоматизованих інформаційних систем для автоматизації зовнішнього аудиту. Є ряд проблем, які перешкоджають позитивному вирішенню вказаного питання.

Ми виділяємо такі найбільш значимі, на нашу думку, проблеми, від розв'язання яких залежить інтенсивність розповсюдження систем автоматизації аудиту:

1. Відсутність необхідних методів і інструментальних засобів, які б забезпечували інформаційну і програмну сумісність (стикування) аудиторських і бухгалтерських систем.

2. Відсутність необхідних стандартів, які б регламентували процес аудиторської перевірки автоматизованим способом.

Вирішення першої проблеми вимагає спеціальних досліджень в таких напрямках. Як відомо, функціонування будь-якої інформаційної системи, і в тому числі аудиторської, передбачає попереднє введення вхідних даних. Таке введення можливе двома шляхами: на основі первинних бухгалтерських документів; одержання необхідних даних з внутрішньомашинної інформаційної бази клієнта.

Перший шлях є напевне неефективним із-за його дороговизни і тривалості. Другий шлях може бути реалізованим одним з двох методів:

а) передача попередньо перетворених даних інформаційної бази бухгалтерської системи клієнта в інформаційну базу аудиторської системи;

б) параметрична наладка програм аудиторської системи на структуру інформаційної бази клієнта (перетворення інформаційної бази клієнта не відбувається).

Щодо проблеми відсутності необхідних стандартів або норм, які регламентують і узаконюють комп'ютеризацію процесу аудиторської перевірки, на наш погляд актуальним є створення двох стандартів, робоча назва яких може бути наступною:

Порядок виконання аудиторських робіт при наявності автоматизованої аудиторської системи.

Порядок розробки аудиторських систем, орієнтованих на різні форми бухгалтерського обліку.

Наявність перерахованих стандартів дозволить: підвищити довіру до систем автоматизації аудиту і тим самим залучити практиків аудиторів до їх широкого використання; залучити спеціалістів-розробників програмних систем до більш інтенсивної розробки аудиторських систем.

Проблема створення цих стандартів доволі складна оскільки вони взаємозв'язані. З однієї сторони – створення першого стандарту вимагає аналізу і узагальнення великого практичного досвіду використання аудиторських систем, що стримується відсутністю стандартів на розробку цих систем. З іншої сторони – створення аудиторських систем стримується відсутністю стандартів на застосування їх в аудиторській практиці. Тому розв'язання цих проблем - це тривалий процес, який вимагає постійної уваги як вчених, так і спеціалістів-практиків.

1. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту: Монографія / В. Завгородній. – К: А.С.К.Ю., 1998.-768 с. –Рос. 2. Романов А.Н. Компьютеризация аудиторской деятельности: учебн. пособие для вузов / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 270 с. 3. Романов А.Н. Автоматизация аудита. / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.-336 с.

АУДИТОРСЬКІ СИСТЕМИ НОВОЇ ФОРМАЦІЇ

© Янчева Л.М., Бочуля Т.В., 2011

Стрімкий розвиток інформаційно-комунікаційних технологій став основою для запровадження аудиторських систем нової формації. Сьогодні якість аудиторських послуг оцінюється з точки зору інтеграції достатньої аналітичності, оперативності та адекватності формування і коригування бази даних (довідкових фалів) з проведенням аудиту в рамках ініціалізації роботи суб'єкта господарювання. Сучасна аудиторська практика використовує системи підтримки прийняття рішень та складання фінансової звітності, експертні системи моніторингу клієнтів. Розроблено та успішно апробовано спеціальні інформаційні системи, орієнтовані на внутрішню регламентацію аудиторської діяльності із використанням внутрішньофірмових стандартів. Наразі початковий етап формування ринку вітчизняного професійного аудиторського забезпечення гальмує динамічні процеси, які проходять в сфері аудиту в Україні. Не втрачає своєї актуальності питання щодо запровадження альтернативних стратегій формування аудиторських систем нової формації із відповідною повнотекстовою базою даних, що охоплюють бухгалтерський облік та систему оподаткування суб'єктів господарювання.

Як зазначають провідні спеціалісти сфери аудиту, важливою тенденцією розвитку аудиторських послуг у найближчому майбутньому є зростання консультативних послуг. Так звані неаудиторські, або консультативні послуги складають близько 50% сьогоdnішнього портфелю послуг "Великої четвірки" (PricewaterhouseCoopers, Deloitte&Touche, Ernst&Young, KPMG) і з кожним роком частка консультативних послуг зростатиме [1].

Відповідно результативним є побудова аудиторських систем як контрольно-консультативних. Контрольна частина складається із двох поєднаних програмних модулів, один із яких призначений для формування та коригування бази даних, довідкових файлів, а інший – для проведення аудиту. Модуль інформаційних даних призначений для формування бази знань, яка є одним із основних компонентів контрольно-консультативних аудиторських систем. Модуль проведення аудиту забезпечує ініціалізацію роботи системи, виведення на екран стандартних та нестандартних вікон, формування та редагування аудиторських висновків.

Серед базових стратегій формування контрольно-консультативної системи можна виділити мінімізацію витрат на введення вхідних даних та мінімізацію ризику пропуску помилкових дій у фінансовій документації. При виборі першого варіанту зниження витрат на введення інформації призводить до максимізації ризику пропуску помилкових дій. Тому важливо ініціювати стратегію із паралельною конвертацією файлів облікової системи клієнта у файли програмної оболонки аудиторської системи із дотриманням сумісності форм програмної оболонки. Друга стратегія базується на протилежному підході – максимізувати введення інформаційних ресурсів для зниження ймовірного ризику пропуску помилкових дій. Це є дієвим, проте неефективним кроком, оскільки максимально підвищується рівень витрат, що знижує привабливість та результативність системи.

Характерною буде оцінка рівня організаційно-технічної зрілості клієнта, шляхи та якість надання інформації управлінським персоналом, характер обслуговування аудиторською фірмою (постійний або разовий). Це дозволить упорядкувати стратегію формування контрольно-консультативної аудиторської системи із мінімізацією ризиків та вартості обслуговування.

Ризиковий характер формування та роботи аудиторської системи підвищується за рахунок застосування комп'ютерних технологій у рамках достовірності інформаційних ресурсів. На теперішній час виділяють такі складові аудиторського ризику, що пов'язаний: із використанням неліцензійного програмного забезпечення; із невідповідністю рівня сервісного обслуговування

програмного забезпечення масштабом і потребам підприємства; із недостатньою кваліфікацією облікових працівників підприємства; із можливістю несанкціонованого доступу до введення та зміни інформаційних даних; із можливістю несанкціонованого доступу до автоматизованої системи обліку підприємства із зовнішнього середовища із використанням програмних або апаратних засобів; із можливістю втрати облікової інформації через недосконалу архівацію або технічні збої у системі; із програмними прорахунками у автоматизованій системі обліку [2].

Серед варіантів уникнення/мінімізації/ ризиків найбільш дієвим представляється стратегія, орієнтована на такі принципи: комплексність; єдина система зберігання інформації; мінімальне (проте достатнє) введення даних; єдність та узгодженість схем формування бази даних; співставність результатів; мінімізація невизначених результатів; налагодження системи безпеки інформації. Це дозволить ліквідувати протиріччя між загальними та окремими моделями аудиторських завдань.

Довідкові файли в контрольно-консультативних аудиторських системах можуть формуватися через модуль локальної або комплексної оцінки, джерелом яких буде база оперативних даних. Налаштування автоматизованої бази даних необхідно здійснити відповідно до функціональних можливостей управлінських систем – однократність введення та множинність використання даних, що сприяє зниженню витрат на коригування даних за рахунок мінімізації рівня їх дублювання.

Наповнення ринку інформаційних технологій новими засобами та інструментами дозволяє розширити можливості у формуванні аудиторських систем. Для сучасної практики характерним є застосування пакетів прикладних програм, які включають текстові та табличні процесори, правові бази даних і довідники, програми електронного документообігу, спеціалізовані математичні та статистичні програми. Застосування спеціалізованого програмного забезпечення дозволяє якісно спланувати роботу з урахуванням специфіки діяльності клієнта ще до виходу на перевірку всього складу аудиторської групи [3].

Сформована система в діалоговому режимі має послідовно пропонувати аудитору питання, що потребують обов'язкового контролю відповідно до персональної програми перевірки закріплених за ним об'єктів аудиту. Результатом роботи системи на етапі планування аудиторської перевірки є повністю сформовані та готові до виконання загальний план і програма аудиту. Застосування автоматизованих інструментів дозволяє аудиторові ознайомитися з повним обсягом робіт, підготувати персональні листи опитування, записати індивідуальну програму перевірки на носій даних для роботи на виїзді [4].

При систематизації збору аудиторських доказів та формуванні робочих матеріалів аудиторської перевірки аудитор за умови виявлення невідповідності або неповної відповідності контрольних питань вимогам нормативно-правових актів, може зробити про це відмітку у відповідному вікні програми.

Генерація прикладних рішень, динаміка розвитку інформаційно-комунікаційних технологій визначили нову стадію трансформації аудиту. У загальному значенні контрольно-консультативні системи сприяють запровадженню та оптимізації потужних автоматизованих систем на кожному етапі аудиторських процедур – від моменту оформлення договору про проведення аудиту до моменту здійснення аудиторської перевірки. Важливо ініціювати відповідне поєднання повнотекстової методичної частини із прикладним програмним забезпеченням.

1. Ernst&Young: *Quality In Everything We Do [Текст]* // Image.ua. – 2009. – № 4. – С. 10–12. 2. Чайка В. *Методика розрахунку ризику, що виникає при здійсненні аудиту підприємства торгівлі із використанням комп'ютерних систем [Текст]* / В. Чайка // *Економіст*. – 2010. – № 6. – С. 58–60. 3. Зоріна О. А. *Автоматизація аудиту в Україні: проблеми та перспективи розвитку [Текст]* / О. А. Зоріна // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. – 2008. – № 2. – С. 25–30. 4. *Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій [Текст]* : монографія / Л. М. Янчева [та ін.]. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 293 с.

ОБ’ЄКТИВОВАНИСТЬ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗАСАД МЕТОДОЛОГІЧНОЇ ОСНОВИ ОБЛІКУ У ПОСТІНДУСТРІАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

© Яремко І.Й., 2011

Для регулювання та управління економічними процесами на макро- і макрорівнях об’ємно використовують інформаційну базу, сформовану системою бухгалтерського обліку і наведеною у фінансовій звітності. У багатьох публікаціях, системних дослідженнях аргументовано доведено, що існуюча (стандартизована) система бухгалтерського обліку, характеризуючи стан підприємства постіндустріального типу і рівень ефективності його функціонування, не забезпечує користувачів достатньо вірогідною інформацією для прийняття доцільних, раціональних і ефективних рішень. У дослідженнях предметної сфери переважно відзначають, що подальший розвиток бухгалтерського обліку як наукової і практичної діяльності, адекватний вимогам постіндустріальної економіки, гальмує відсутність адаптивного для таких умов теоретико-методологічного інструментарію.

З метою приведення методологічної основи системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності у відповідність до реально сформованих економічних умов науковцями формулюються різноформатні парадигми і концептуальні засади теоретичних конструкцій облікової системи (креативний облік, стратегічний облік тощо). В останніх дослідженнях обґрунтовується доцільність розвитку метатеорії бухгалтерського обліку як концепції динаміки наукового знання, використання якої передбачає, що у випадку появи бухгалтерських аномалій слід змінювати складові позитивної евристики захисного поясу програми (фундаментальні положення складання фінансової звітності; основоположні принципи оцінки об’єктів тощо), залишаючи базовими складові її жорсткого ядра (рахунки, подвійний запис, баланс тощо) [1, с. 4].

У наукових колах широко обговорюється питання формулювання нової теорії бухгалтерського обліку на основі системи наукових теорій. Передусім це пов’язується з тим, що сучасна стандартизація облікового процесу дає можливість для маніпулювання показниками фінансової звітності, спричиняючи регулярні скандали на фінансових ринках, які підривають довіру суспільства до об’єктивності інформації, сформованої у системі бухгалтерського обліку.

Незважаючи на значну кількість пропонованих парадигм обліку (інколи достатньо обґрунтованих теоретично), прикладне їх застосування переважно носить суперечливий характер чи неможливість практичного впровадження.

Взагалі, аналізуючи зміст сформульованих концептуальних засад різних парадигм запропонованих в обліковій науці, проф. М.С. Пушкар відзначив, що по суті відбувається підміна понять, тобто замість урахування причин, “які змінюють парадигму, пропонуються різні класифікації моделей обліку від часу їх виникнення, історичного розвитку, функціонування в економічній системі тощо” [2, с. 43]. Безперечно адаптивна парадигма облікової системи повинна ураховувати динамічні зрушення принципового характеру, що мають місце у суспільно-економічній формації, а моделі обліку показують статичний стан інструментарію накопичення і обробки даних певною обліковою моделлю. Нова парадигма системи бухгалтерського обліку повинна, забезпечуючи суспільну цінність науки, урахувати фундаментальні зміни в економіці (важливість інформаційно-інтелектуальних ресурсів, координати функціонування ринків капіталів та інвестицій, дію і вплив на фінансово-економічні процеси ринкових інституцій тощо).

Зміна концепції бухгалтерського обліку повинна проходити у фарватері загальних тенденцій інформаційно-економічної глобалізації, охоплюючи не тільки технологічну, але й методологічну складову обліково-звітної системи. Адекватна сучасній економіці система (конфігурація, зміст, набір) показників фінансової звітності як важливого засобу комунікації повинна вважатися

пріоритетною і базисною для розробки концептуальних основ адаптивної теорії бухгалтерського обліку. При цьому потрібно урахувати такий важливий фактор сучасної економіки як переміщення конкуренції з товарних ринків на ринки капіталу: “Сучасні комунікації та інформаційні технології бізнесу перетворили публічну фінансову і нефінансову звітність у товар, який повинен сприяти насиченню ринку корисною і прозорою інформацією щодо створення додаткової вартості капіталу та ризиків, які зазнаються у процесі створення цієї вартості” [3, с. 102].

Безперечно, сучасна концепція фінансової звітності і, відповідно, методологічна основа системи бухгалтерського обліку повинні бути адекватними ринковому середовищу, забезпечуючи потреби його основних користувачів та можливості використання інформаційних потоків в управлінні сучасним суб’єктом ринкової економіки. Відсутність єдності в поглядах науковців (консерватори, реформатори) щодо базових засад “нової” наукової теорії обліку з одного боку, очевидна потреба приведення у відповідність до вимог постіндустріальної економіки бухгалтерської методології – з іншого, формують низку проблемних питань концептуального і методологічного характеру.

Крім низки проблемних аспектів обліку нематеріальних ресурсів та їхньої репрезентації у фінансовій звітності, проблематика облікової методології посилюється потребою урахування чисельних (різномірних і складних) фінансових інструментів, що використовуються на практиці. Незважаючи на наявність міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що стосуються регламентацій обліку фінансових інструментів (32 “Фінансові інструменти: представлення”, 39 “Фінансові інструменти: визнання і оцінка”, 7 “Фінансові інструменти: розкриття”), існує низка практичних проблем обліку фінансових інструментів, їх визнання, списання, оцінки і хеджування, а також розкриття інформації про фінансові інструменти у пояснювальній записці до річної звітності. Одним із ключових моментів розкриття інформації про фінансові інструменти є інформаційне забезпечення оцінюваних ризиків, пов’язаних із практичним застосуванням фінансових інструментів, які представляють собою значну частину активів і зобов’язань сучасних компаній. Основну мету розкриття інформації про фінансові інструменти міжнародні стандарти розглядають у тому, щоб допомогти користувачам об’єктивніше оцінити їх значення з точки зору впливу на фінансовий стан і результати діяльності організації, характер і ступінь ризиків, що виникають у зв’язку з їх використанням.

У контексті сучасних процесів глобалізації міжнародних ринків капіталу, ресурсів і робочої сили, впливу природно-кліматичних змін на ефективність функціонування економіки загалом і окремого підприємства зокрема, науковцями висувуються пропозиції щодо розширення фінансової (корпоративної) звітності компаній екологічними і соціальними показниками. Загалом науковцями, очевидно, цілком виправдано обґрунтовується доцільність спрямування методологічної основи обліку у напрямку набуття інтегральної форми реалізації інформаційної функції на забезпечення суспільних потреб.

Розвиток набуття суспільної значимості корпорацій (суб’єкти, що мають суттєве значення для суспільства), посилення їхнього впливу на фінансові взаємовідносини в економічному середовищі (національному і глобальному через емісію акцій й корпоративних облігацій, вимагає більшого акцентування системи обліку та звітності саме на суспільних потребах.

1.Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. ... доктора економ. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С.Ф. Легенчук. – Житомирський державний технологічний університет, 2011. – 37 с. 2.Пушкар М.С. Умови для розробки нової парадигми обліку / М.С. Пушкар // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали науково-практичної конференції (м. Луцьк 29-30.06 2010 року). – Луцький технічний університет, 2010. – С. 43-45. 3.Кучеренко Т. Генезис функцій і концепцій фінансової звітності в системі управління / Т.Кучеренко // Вісник Тернопільського економічного університету. – 2009. - №3. – С. 94-104.

КЛАСИФІКАЦІЯ РИЗИКІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

©Ясінська А.І., Партин Т.І., 2011

У системі управління витратами господарської діяльності підприємства основними завданнями контролю є досягнення стратегічних цілей та ефективне виконання поточних завдань, шляхом виявлення відхилень і недоліків, а також зниження рівня втрат, щоб фактичні результати якнайбільше відповідали очікуваням. Але для досягнення запланованих результатів потрібно зважати на чинники зовнішнього і внутрішнього середовища, які впливають на підприємство. Невизначеність зовнішнього середовища і спричинений нею економічний ризик впливає на структуру системи управління підприємства загалом та на окремі її елементи і взаємозв'язки між ними. Тому важливим є розроблення такої системи управління, яка б за непередбачуваних умов та виникнення ризиків виконувала свої функції і завдання, а також мінімізувала негативні наслідки господарської діяльності. Ефективність та якість управління діяльністю підприємства значною мірою залежить від того, наскільки враховується фактор економічного ризику, його ступінь та попередження або шляхи зниження [1, с. 16-17]. Класифікацію ризиків в системі управління витратами підприємства наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація ризиків в управлінні витратами підприємства

Класифікаційні ознаки	Види ризиків
За причиною виникнення	-ризики внутрішньо властиві процесам, пов'язаним з витратами; - ризики, викликані непрофесійністю дій; - ризики, викликані природними силами.
За можливістю контролювати	- неконтрольовані; - помірно контрольовані; - висококонтрольовані; - повністю контрольовані.
За доцільністю виконувати рішення, пов'язане з певними ризиками	- виправдані; - не виправдані.
За часом існування	- постійні; - сезонні; - разові.
За суттю впливу	- стимулюючі; - стримуючі; - руйнівні.
За тенденцією зміни	- зростаючі; - спадаючі; - хаотичні; - стабільні.
За наслідками, що можуть бути спричинені ризиками	- сприятливі; - стабілізаційні; - кризоутворюючі.
За епіцентром виникнення ризику	- власні; - сторонні.
За можливістю виникнення	- малоімовірні; - середнього рівня ймовірності; - високоімовірні.

Залежно від причин виникнення ризику поділяють на ті, які спричинені: непрофесійністю дій, природними силами, а також ризики внутрішньо властиві конкретним процесам, пов'язаним з витратами. Неконтрольовані – ризики, на які підприємство не може впливати жодним чином; помірно контрольовані – ризики, на які підприємство може впливати тільки незначним чином;

висококонтрольовані – ризики, на які підприємство може суттєво впливати; повністю контрольовані – ризики, на які підприємство може впливати повною мірою і без особливих зусиль.

Виправдані – ризики, на які підприємство добровільно й обґрунтовано погоджується з метою отримання певних вигод, або коли підприємство немає іншого вибору. Невиправдані – ризики, на які підприємство добровільно погоджується без обґрунтування або без відповідної потреби при наявності вигідних альтернатив.

Постійні – ризики, які характерні для певної діяльності і ніколи не зникають. Сезонні – ризики, які характерні для певних часових періодів, пов'язаних з діяльністю підприємства. Разові – ризики, які, зазвичай, виникають одноразово при здійсненні певних подій, пов'язаних з підприємством.

Стимулюючі ризики пов'язані з ситуацією, коли неприйняття оптимального рішення щодо конкретних витрат може призвести до втрати майбутніх вигод або погіршення поточного стану певного об'єкта. Стримуючі ризики запобігають прийняттю і реалізації необдуманого або поспішного рішення щодо здійснення певних витрат. Руйнівні ризики – це ризики, які призводять до втрати управлінським персоналом здатності приймати і реалізовувати оптимальні рішення щодо здійснення конкретних витрат.

Зростаючі – ризики, які з часом постійно підвищуються, спадаючі – знижуються, хаотичні – без чіткого напрямку динаміки, стабільні – ризики, які залишаються майже на тому ж рівні.

Сприятливі – ризики, які сприяють активному акумулюванню зусиль підприємства, що призводить до ефективного розвитку підприємства. Стабілізаційні – ризики, які стимулюють оптимізацію залучення і використання ресурсів і тим самим дають можливість стабілізувати діяльність підприємства. Кризоутворюючі – ризики, які призводять до розбалансування діяльності підприємства і до розвитку кризових процесів на ньому.

Власні – ризики, які виникають внаслідок дій або бездіяльності на підприємстві. Сторонні – ризики, які виникають внаслідок дій або бездіяльності суб'єктів, що не підконтрольні підприємству.

Малоймовірні – ризики, які виникають досить рідко і лише при збігу численних чинників. Середнього рівня ймовірності – ризики, які виникають час від часу внаслідок циклічності процесів, пов'язаних з діяльністю підприємства та розвитком світової й української економіки. Високоймовірні – ризики, які виникають часто при здійсненні операційної діяльності підприємства.

Способи зменшення ризиків, пов'язаних з системним управлінням витратами підприємства, доцільно поділяти на: запобіжні (формування резерву виробничих потужностей та запасів, розроблення та укладання чітких договорів із постачальниками з передбаченням санкцій за їхнє невиконання тощо); поточні (здійснення контролю якості продукції, контролю якості матеріальних ресурсів, контролю за використанням робочого часу та за виконанням виробничого плану, контролю технічного стану обладнання та устаткування, контролю технологічного та виробничого процесів тощо); антикризові (виставлення судових позовів до контрагентів, що порушили умови договорів і не реагують на претензії підприємства, реорганізація підприємства зі скороченням чисельності працівників тощо).

Щоб сформуванню ефективну систему управління витратами підприємства потрібно зважити на основні види ризиків та причини їхнього виникнення. Це дасть змогу менеджерам обрати оптимальні методи та інструменти зниження або уникнення ризиків, для забезпечення стабільності та стійкості підприємства, а також досягти найефективнішого результату. Зміни ринкових умов господарської діяльності зумовлюють потребу в удосконаленні виробничого процесу для підвищення його ефективності. Виробничий процес, як відокремлена підсистема діяльності підприємства, орієнтується на задоволення попиту споживачів шляхом виготовлення конкурентоспроможної продукції.

І.Кузьмін О.Є. Управління ризиками в інноваційній діяльності / О.Є. Кузьмін, Н.Ю. Подольчак, Н.І. Подольчак. – Львів: Вид. НУ “ЛП”, 2009. – 176с. 2.Партин Г.О., Ясінська А.І. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: монографія / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. – Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ “Біарн”, 2011. – 200с.

МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

© Ясінська А.І., Подольчак Н.І., 2011

Сутність проблеми забезпечення ефективного управління конкурентоспроможністю підприємства на ринку полягає в реальній оцінці його потенціалу на основі аналізу впливу чинників зовнішнього і внутрішнього середовища. Вирішення проблеми полягає у розробленні стратегії управління подальшим розвитком виробничо-господарської діяльності підприємства, у тому числі й управління витратами. Для покращення структури витрат та фінансового стану, значна кількість підприємств вдавалася до трансформації організації виробничо-господарської діяльності на основі реструктуризації чи реорганізації, однак часто це не давало позитивних результатів. Реструктуризація передбачала, як правило, зміну організаційної структури управління, а відтак і методів управління, технологій тощо, а реорганізація найчастіше була пов'язана із створенням філій, представництв, об'єднанням з іншими підприємствами тощо.

Дослідження проблеми управління витратами підприємства як єдиної системи полягає в можливості одночасного відображення зміни умов зовнішнього середовища й власних можливостей товаровиробника. Системний підхід зорієнтований у дослідженні елементів системи управління витратами підприємства, застосуванні традиційних методів обліку й контролю за витратами ресурсів підприємства. Такий підхід дає змогу доповнити перелік елементів системи методами економіко-математичного моделювання, що дають можливість спрогнозувати можливий рівень витрат підприємства у майбутніх періодах з урахуванням динаміки умов зовнішнього середовища, а відтак раціональніше використати власні ресурси підприємства.

Системний підхід до управління витратами є засобом вирішення складних проблем, оскільки в його основі лежать наукові методи і воно забезпечує одержання результатів відповідно до діяльності системи. Здійснення витрат розглядається як система і ґрунтується на неперервному дослідженні та удосконаленні елементів цієї системи, взаємозв'язків між ними і зовнішнім середовищем, механізмів перетворення вхідних ресурсів на вихідний результат. Особливість системного підходу до управління підприємством полягає в тому, що в допустимих межах об'єкт досліджується як одне ціле з врахуванням внутрішніх взаємозв'язків між окремими елементами і зовнішніх зв'язків з іншими системами та об'єктами. Використання системного підходу до управління підприємством передбачає вивчення кожного елемента системи, його взаємозв'язків з іншими елементами, виявлення специфічних властивостей та оптимального режиму функціонування. В певних випадках системний підхід може доповнюватися елементами ситуаційного та процесного підходів. Таке поєднання в управлінні забезпечує адаптацію підприємства до змін зовнішнього середовища, уникнення конфліктних ситуацій та вирішення проблем підвищення ефективності діяльності оптимальним чином.

Дослідження впливу чинників зовнішнього і внутрішнього середовища на діяльність підприємства необхідно здійснювати на основі методів аналізу, які пов'язані з розробкою методів для вирішення проблем. Основною для прийняття рішень у складних ситуаціях, коли ефективність цих рішень неоднозначна і оцінити її складно є системний аналіз. Практична направленість системного аналізу витрат полягає в об'єднанні методів вивчення систем різної складності й призначення, розробці цих методів, узагальненні та формуванні рекомендацій для їх застосування. Базою застосування системного аналізу витрат є системний підхід, в основі якого лежить дослідження об'єктів в системі, їх взаємозв'язки та взаємодія з навколишнім щодо підприємства середовищем. Системне аналізування витрат дає змогу визначити ефективність використання ресурсів, вплив факторів на їхній склад та величину, виявити резерви зниження витрат та причини

перевитрат, дослідити інформацію для прийняття рішень щодо планування витрат. На нашу думку, системне аналізування витрат передбачає: виявлення ролі певних витрат у досягненні ефективності діяльності підприємства; розроблення алгоритму аналізу витрат підприємства і пошуку резервів їхнього зниження; визначення методів оцінювання впливу факторів на витрати та інструментів зниження негативного впливу цих факторів; визначення основних напрямів використання виявлених резервів оптимізації витрат.

Основними видами системного аналізу витрат можна виділити наступні:

За об'єктом управління: аналіз формування витрат за видами діяльності; аналіз розподілу витрат.

За масштабами діяльності: аналіз витрат підприємства загалом; аналіз витрат за структурними підрозділами; аналіз витрат за місцями виникнення.

За об'єктом дослідження: загальний аналіз витрат; тематичний аналіз витрат.

За періодом здійснення: попередній аналіз витрат; поточний аналіз витрат; заключний аналіз витрат.

За організацією здійснення: внутрішній; зовнішній.

За формою опису: субстрактний аналіз; структурний аналіз; функціонально-вартісний аналіз.

За видами інформації: аналіз вхідної інформації; аналіз вихідної інформації; аналіз внутрішньої інформації.

За видами управлінських рішень: стратегічний аналіз; поточний аналіз; оперативний аналіз.

Системне аналізування витрат підприємства передбачає і визначає необхідність проведення аналізу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, а також особливостей їхнього впливу на досягнення стратегічної мети. Чинники зовнішнього середовища впливають на формування довгострокових результатів діяльності підприємства. На такі чинники підприємство, як правило, не може впливати або має незначний вплив. Зовнішні чинники доцільно класифікувати за такими основними групами: економічні, політичні, соціально-демографічні, технологічні та географічні. Наведені чинники є взаємопов'язаними, і зміна одного з них може призвести до значних змін іншого. Водночас необхідно зазначити, що рівень впливу зовнішніх чинників залежить від особливостей підприємства, зокрема його галузевої належності, розмірів, територіального розміщення тощо. У зв'язку з цим керівництво повинне визначити, які саме з чинників зовнішнього середовища найсуттєвіше впливають на діяльність підприємства і якими методами здійснювати їх дослідження та регулювання їхнього впливу.

Вплив внутрішніх чинників на підприємство можна визначити шляхом проведення аналізу показників його діяльності. В процесі аналізу потрібно визначити слабкі та сильні сторони підприємства, здійснити оцінку і прогноз внутрішніх характеристик та порівняти їх з параметрами підприємств-конкурентів, визначити конкурентні переваги, які в майбутньому мають забезпечити підприємству ефективне функціонування та розвиток на ринку в умовах динамічного та нестабільного оточення. Кожне підприємство існує у середовищі, чинники якого позитивно або негативно впливають на його подальший розвиток, вони можуть як сприяти можливостям розвитку підприємства, так і створювати певні загрози.

1. Великий Ю.М. *Управління витратами підприємства: монографія* / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2009. – 192 с. 2. Клиланд Д., Кинг В. *Системный анализ и целевое управление: Пер. с англ.* – М., "Сов. Радио", 1974. – 280 с. 3. Маца К.А. *Системы неорганические, органические, социальные: свойства и принципы организации: монография* / К.А. Маца – К.: Издательство географической литературы "Обрії", 2008. – 196 с. 4. Партин Г.О., Ясінська А.І. *Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: монографія* / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. – Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ "Біарп", 2011. – 200 с. 5. Партин Г.О., Ясінська А.І. *Особливості управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу* / Г.О. Партин, А.І. Ясінська // Вісник Нац. ун-ту "Львівська політехніка" "Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку". – 2009. - №647. – С. 157-163.