

**Облік і контроль в
управлінні економічною
стійкістю підприємств в
умовах глобалізації**

МОНОГРАФІЯ

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Облік і контроль в управлінні
економічною стійкістю підприємств в
умовах глобалізації**

МОНОГРАФІЯ

Одеса
ОНЕУ
2014

УДК 657: 334.012.82

ББК 65.052

О-13

Рецензенти:

О.В. Олійник, д-р, екон. наук, проф.. Житомирського державного технологічного університету;

І.Л. Литовченко, д-р, екон.наук, проф.. Одеського державного економічного університету.

Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол № 2 від 28 жовтня 2014 р.)

Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: Монографія / За ред. д.е.н., професора Максимової В.Ф. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – 461 с.

ISBN 978-996-413-530-3

Відповідальний редактор

доктор економічних наук, професор В.Ф. Максимова

Колектив авторів:

Артюх О.В., Аскерова І.Г., Белінська О.В., Боцян Т.В., Доценко О.В., Зварич Л.В., Король К.В., Кубік В.Д., Кузіна Р.В., Лоханова Н.О., Максимова В.Ф., Москалюк Г.О., Муравська В.В., Муренко Т.О., Нікуліна Т.М., Однолько В.О., Сагарьова Д.О., Самострол С.В., Сиротенко Н.А., Слободянюк Ю.Б., Старенька О.М., Степова Т.Г., Супрученко О.Л., Черкашина Т., Шаровська Т.С., Шерер І.Л., Яцунська О.С.

У монографії досліджуються теоретичні і практичні аспекти бухгалтерського обліку, контролю і звітності в системі управління господарюючих суб'єктів різних форм власності в умовах глобалізаційних процесів, що поглиблюються.

Монографія розрахована на широке коло читачів: науковців, практиків, студентів та усіх, хто цікавиться сучасними проблемами удосконалення обліково-контрольної системи вітчизняних підприємств.

ISBN 978-996-413-530-3

УДК 657: 334.012.82

ББК 65.052

©Колектив авторів

ПЕРЕДМОВА

Численні інституціональні перетворення, поглиблення інтеграційних процесів, підвищення рівня глобалізації економіки зумовлюють необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку і контролю вітчизняних підприємств з урахуванням світового досвіду і, зокрема, Міжнародних стандартів фінансової звітності. У той же час зміни умов господарювання спричинили появу ряду несприятливих тенденцій розвитку обліку і контролю в Україні, серед яких: недосконалість нормативно-правової бази, підпорядкованість бухгалтерського обліку вирішенню насамперед фіскальних завдань, слабка зацікавленість бізнесу у забезпеченні якості фінансової звітності і, відповідно, в застосуванні як національних П(С)БО, так і МСФЗ тощо.

Водночас, фактично сьогодні відбувається суттєве ускладнення ринкового середовища, в якому доводиться функціонувати економічним суб'єктам в усьому світі, в тому числі в Україні. Складний перебіг подій в економіці зумовлює появу нових вимог перед системою бухгалтерського обліку і контролю з позицій забезпечення економічної стійкості підприємств. Розширення завдань обліку і контролю пов'язане з тим, що вони мають задовольнити широке коло інформаційних вимог різноманітних груп користувачів. За таких умов системи обліку і контролю мають забезпечити користувачів не лише фінансовою інформацією, яка традиційно формується, але також відповісти на запити щодо нефінансової інформації стосовно нових економічних об'єктів. Шляхи вирішення відповідної проблематики та пов'язаних з цим завдань на сьогоднішній день остаточно не визначені.

Важливість розробки нових підходів до розвитку обліково-контрольної системи підприємств у складному інституціональному середовищі, об'єктивна необхідність вирішення проблем концептуального, методологічного і практичного характеру стосовно удосконалення обліку і контролю в системі управління економічною стійкістю підприємств, а також відсутність системних розробок у цьому напрямку визначають актуальність даної монографії.

Бухгалтерський облік і контроль за рахунок виконання своїх функцій мають створювати підстави для підтримання економічної стійкості підприємств і забезпечення їх стійкого розвитку, який у

свою чергу безпосередньо впливає на стійкий розвиток економіки регіону, країни і світу.

При тому слід мати на увазі, що будь-який розвиток обліково-контрольної системи має бути безпосередньо пов'язаний із цільовою орієнтацією на підтримання економічно стійкого розвитку суб'єктів господарювання, що є запорукою стійкого розвитку економіки країни в цілому. Саме у такому контексті в даній монографії ми підійшли до дослідження теоретичних і практичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку та економічного контролю в Україні.

Низка піднятих у даній роботі питань носить дискусійний характер, тому ми не претендуємо на беззаперечність висловлених думок. Навпаки – запрошуємо до дискусії усіх науковців та економістів, хто не байдужий до розвитку й удосконалення вітчизняних систем обліку, контролю, аудиту.

Написання монографії стало можливим завдяки використанню праць багатьох вітчизняних і зарубіжних фахівців, яким ми щиро вдячні, оскільки їх наукові надбання послужили базою нашого дослідження. Окрему подяку висловлюємо рецензентам за цінні зауваження щодо структури і змісту роботи.

Монографію підготовлено відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Одеського національного економічного університету. Вона є складовою наукової комплексної теми кафедри «Проблеми і напрями розвитку обліку та контролю в умовах глобалізації», а також госпрозрахункових тем: «Інжиніринг інформаційної системи управління на підприємстві», «Організаційно-методичні інновації в системах обліку та контролю на промислових підприємствах».

Матеріал за розділами представлено в авторській редакції.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ Й ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ОБ'ЄКТІВ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ СТІЙКІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ У КОНЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ

Муравська В. В., к.е.н., доцент
Сиротенко Н. А., к.е.н., доцент

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі П(с)БО 17), підприємства, що є платниками податку на прибуток, повинні визначати в фінансовій та податковій звітності розбіжності між показниками прибутку. При цьому їх пропонується поділяти на дві частини: постійну та тимчасову. Таким чином, починаючи з 2001 року, підприємствам законодавчо регламентовано поділяти облік на бухгалтерський і податковий та розрізняти поняття – обліковий прибуток (збиток) і податковий прибуток (збиток) [1].

Тривалий час в економічній літературі, на сторінках періодичних видань та науково-практичних конференціях обговорюються питання можливостей зближення бухгалтерського та податкового обліку з точки зору виявлення різниць, що виникають під час визначення фінансового результату діяльності підприємства та оподаткованого прибутку. Особливого значення дана проблема набула після набрання чинності Податковим кодексом України (далі ПКУ) згідно якому було узгоджено дату виникнення доходу в бухгалтерському та податковому обліку. Однак незважаючи на це, лишилося ще багато різниць, які виникають між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком та залежать не тільки від підприємства, а й особливостей визнання доходів та витрат в Податковому кодексі України [2]. З моменту введення в дію даного законодавчого документу було затверджене Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» (далі ПБО 27) [3], але чіткого механізму організації обліку податкових різниць, так і не розроблено. І це

стосується не тільки тимчасових різниць, що в першу чергу контролюють підрозділи Державної фіскальної служби України, але й постійних, увагу яким приділяють як на підприємстві, аналізуючи відхилення між бухгалтерським прибутком та оподаткуванням, так і інші контролюючі органи. Через це необхідно розглядати порядок обліку податку на прибуток у двох напрямках, з одного боку, згідно вимог діючого П(с)БО 17, а з іншого – податкового законодавства.

Разом із тим, фінансовий і податковий облік мають різні цілі. Мета податкового обліку – визначити суми зобов'язань платника податку перед бюджетом згідно з діючим податковим законодавством. Метою фінансового обліку і звітності є надання користувачам повної та правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства для прийняття необхідних рішень.

У П(с)БО 17 визначено зміст понять облікового та податкового прибутку.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [1].

Як правило, з початку в бухгалтерському обліку за допомогою первісної документації, окремих рахунків, різних довідок і системи бухгалтерського обліку формується у журналах інформація про фактичні доходи й витрати підприємства, а якщо облік автоматизований, то в машинограмах – відомостях по кожному рахунку, субрахунку. А потім із даних бухгалтерського обліку отримують інформацію про оподатковуваний прибуток. При цьому, для правильного його обчислення необхідно знати не тільки склад доходів і витрат, передбачених Податковим кодексом України, але і досліджувати всі зближення за окремими витратами, які передбачені різними нормативними документами і пояснювальними листами Державної фіскальної служби України.

Мета визначення облікового прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в тому, щоб усунути існуючий вплив податкових різниць на фінансовий результат від різних видів діяльності підприємства. Вимоги щодо необхідності ведення обліку

податкових різниць виходять, перш за все, з Податкового кодексу України, а запропонована методика їх обліку в ПБО 27 не витримує жодної критики, оскільки не розроблена сама система обліку податкових різниць, не конкретизовані витрати і доходи, які не ураховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, а тільки знаходять відображення в бухгалтерському обліку. На жаль, не завжди бухгалтерам під силу розібратися в діючих обмеженнях щодо складу та розміру витрат, які мають ураховуватися при визначенні оподатковуваного прибутку. Крім того, слід передбачати й той фактор, що при складанні податкової звітності іноді у керівників підприємства виникають потреби сплачувати занижену суму податку на прибуток. Що стосується фінансової звітності, складеної згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності, то вона має бути більш правдивою для інвесторів. Зазначене вище, доводить подальшу доцільність проведення досліджень щодо:

- з'ясування причин виникнення податкових різниць;
- групування різниць за видами діяльності;
- визначення впливу податкових різниць на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства;
- можливостей ведення аналітичного обліку податкових різниць та складанні звітності з метою аналізу та для прийняття в подальшому необхідних управлінських рішень.

У науковій літературі окремі питання організації обліку податку на прибуток розглядалися в працях Ф. Бутинця, Л. Горodianської, І. Журавської, Н. Лабінцева, О. Малишкіна, О. Мачулки, Ж. Піскової, О. Цепілової, та ін. У більшій мірі автори роблять спроби наблизити бухгалтерський та податковий облік тимчасових різниць, розширити їх перелік, але ще досі практично відсутні матеріали щодо впровадження нормативів Податкового кодексу України в систему бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є аналіз діючих нормативних документів з питань обліку податку на прибуток, розгляд рекомендацій окремих авторів за даними питаннями та визначення можливих шляхів організації обліку тимчасових та постійних різниць між фінансовим та оподатковуваним прибутком на підприємствах.

Деяке наближення податкового та бухгалтерського обліку вже передбачено Податковим кодексом України, а саме:

- Визнання доходів та витрат у цілях визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток здійснюється за методом «нарахування і співставлення», що передбачений відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Тобто, попередня оплата товарів (робіт, послуг) не визнається видатками та не впливає на податкове зобов'язання платника податку.

- Доход від реалізації товару визнається за датою переходу права власності на такий товар до покупця, а дохід від надання послуг та виконання робіт – за датою складання акта чи іншого документа, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства, що підтверджує виконання таких робіт чи надання послуг.

- Правила визначення амортизаційних відрахувань в податковому обліку наближені до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зокрема, розширена класифікація необоротних активів, яка включає в податковому обліку 16 груп; облік балансової вартості основних засобів кожної з груп передбачено вести за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи; амортизаційні відрахування пропонується здійснювати за методами, що визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

У той же час в податковому обліку не ураховуються окремі витрати, які знаходять відображення в фінансовому обліку. Так, у податковому обліку до складу витрат не включаються витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку. А окремі витрати частково включаються до складу витрат. Це стосується витрат на відрядження працівників, витрат на утримання та експлуатацію об'єктів соціально-культурного призначення; суми фактичних втрат товарів; витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, з інжинірингу та інші витрати. Тоді як у фінансовому обліку вони знаходять відображення у повному складі. Крім того, є ще ряд тимчасових та постійних різниць, що існують між бухгалтерським прибутком та оподатковуваним. На даний час для визначення податку на прибуток та сум податкових різниць бухгалтера користуються різними законодавчими та нормативними документами. Однак в кожному з цих документів по різному наведено визначення того чи іншого

терміну стосовно податкових різниць.

Так, у статті 14.1.188. Податкового кодексу України визначені такі терміни:

Податкова різниця – різниця яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу.

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах [2].

У П(с)БО 17 «Податок на прибуток» наводяться наступні поняття:

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах [1].

При цьому, у П(с)БО 17 не надано визначення термінів «податкова різниця» та «постійна податкова різниця», проте деталізовано поняття тимчасова податкова різниця з відповідним поділом на – різницю, що підлягає вирахуванню та різницю, що підлягає оподаткуванню.

У Положенні бухгалтерського обліку «Податкові різниці» значно розширені поняття податкових різниць:

Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає

у звітному періоді та не анулюється в наступних податкових періодах.

Постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, - постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду.

Постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, - постійна податкова різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду.

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [3].

У економічній літературі дане питання не одноразово обговорювалося. Аналіз понятійного апарату податкових різниць, проведений Ж. Пісковою [4], представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Поняття податкових різниць

Поняття	Визначення терміну згідно нормативно-правового акту		
	П(с)БО 17	ПБО 27	Податковий кодекс України
01	01	03	04
Податкова різниця	-	Різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством	Різниця яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або МСФЗ, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Кодексу
Постійна податкова різниця	-	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах

Продовження табл. 1

01	02	03	04
Постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню	-	Постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду	-
Постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню	-	Постійна податкова різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду	-
Тимчасова податкова різниця	Різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах
Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню	Тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах	Згадується в розділі III, однак визначення не надано	-
Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню	тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах	Згадується в розділі III, однак визначення не надано	-

Дані табл. 1 засвідчують, що єдиного розуміння поняття податкових різниць в законодавчо-нормативних документах не існує [4].

Згідно ПБО 27 всі різниці поділяються на такі групи:

1. Податкові різниці щодо доходів (узагальнено та виділено нами):

▪ **від операційної діяльності** (виділено нами)

- податкові різниці щодо доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- податкові різниці щодо інших операційних доходів;

▪ **від інвестиційної та фінансової діяльності** (виділено нами)

- податкові різниці щодо інших доходів.

2. Податкові різниці щодо витрат (узагальнено та виділено нами):

▪ **від операційної діяльності** (виділено нами)

- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- податкові різниці щодо інших операційних витрат;

▪ **від інвестиційної та фінансової діяльності** (виділено нами)

- податкові різниці щодо інших витрат [3].

Таким чином, в основу групування податкових різниць закладено бухгалтерський підхід, але він не відповідає в повної мірі складу доходів і витрат згідно розділу III «Податок на прибуток» Податкового кодексу України, і сам документ не може слугувати джерелом, а ні бухгалтерської, а ні податкової інформації.

Сама ж ідея використання податкових показників шляхом порівняння їх із даними бухгалтерського обліку фахівцями визнана малоефективною.

Згідно з п. 9 ПБО 27 інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності [3].

Про те, як конкретно накопичувати дану інформацію, в ПБО 27 нічого не сказано.

У зв'язку з цим, заслуговує уваги пропозиція О. Мачулки щодо фіксації кожного випадку виникнення податкових різниць [5, с. 23]. Для цього автором запропоновано форму «Бухгалтерської довідки» [5] (табл. 2), яка зможе підтвердити сам факт існування податкових різниць.

Таблиця 2

Підприємство _____ Місто _____								
Код ЄДРПОУ _____								
Бухгалтерська довідка № __ від _____ 20 __ р.								
Розділ 1. Кореспонденція рахунків								
№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн.	Примітки			
		Дебет	Кредит					
Розділ 2. Податкові різниці								
№ з/п	Податкові розрахунки, грн.		Податкова різниця (діюча ставка податку на прибуток %), грн.				Період відображення ВПА або ВПЗ	
	дохід	витрати	постійна	тимчасова	ВПА	ВПЗ	звітний	майбутній
Бухгалтер _____ (підпис, П. І. Б.)								
Головний бухгалтер _____ (підпис, П. І. Б.)								

Аналізуючи структуру «Бухгалтерської довідки» можна зробити висновок, що інформація відносно податкових різниць потребує узагальнення. У зв'язку з цим автором запропоновано скласти окремий регістр бухгалтерського обліку, який дає можливість ураховувати податкові різниці як тимчасові, так і постійні [5, с. 24] Форма регістру наведена в табл. 3.

Використання на практиці регістру обліку податкових різниць дасть можливість контролювати правильність та своєчасність їх розрахунку і, крім того, визначити кінцевий залишок по рахункам 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Слід відмітити, що згідно п. 17 П(С)БО 17 відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним тим же податковим органом.

Таблиці 3

Підприємство _____ Місто _____
 Код ЄДРПОУ _____
Регістр обліку податкових різниць за 20 р.

№ з/п	Джерело інформації (номер і дата бухгалтерської довідки)	Постійні податкові різниці, грн.		Тимчасові податкові різниці, грн.		Період відображення в обліку
		ВПА (Д 17)	ВПЗ (К 54)	ВПА (Д 17)	ВПЗ (К 54)	
1	2	3	4	5	6	7
1						
2						
3	Разом	Сума [гр. 3 (ряд. 1-2)]	Сума [гр. 4 (ряд. 1-2)]	Сума [гр. 5 (ряд. 1-2)]	Сума [гр. 6 (ряд. 1-2)]	
4	Усього відстрочені податки (розгорнуте сальдо)					
4.1	АКТИВИ					
4.2	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ					
5	Згорнутий відстрочений податок звітної періоду:					
6	АКТИВ (С-до по Д рахунку 17 на кінець звітної періоду)	(ряд. 4.1 – ряд. 4.2) – позитивне значення				
7	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ (С-до по К рахунку 54 на кінець звітної періоду)	(ряд. 4.2 – ряд. 4.1) – позитивне значення				

Бухгалтер _____ (підпис, П. І. Б.)
 Головний бухгалтер _____ (підпис, П. І. Б.)

Однак в п. 12 ПБО 27 зроблено акцент відносно того, що згортання сум податкових різниць під час відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку та розкриття в фінансовій звітності не допускається. Наявність таких трактовок ще раз доказує необхідність узгодженості наведених двох документів та уточнення окремих положень.

Однак, на підприємствах де виникають різні причини з яких не всі витрати можуть бути включені до складу витрат в податковому обліку у зв'язку з різними обмеженнями встановленими Податковим кодексом України, це збільшить трудомісткість облікової роботи. Як нам здається, така методика більш підходить для підприємств, де

виникає незначна кількість податкових різниць.

У такій ситуації заслуговують уваги рекомендації авторів щодо використання в бухгалтерському обліку окремих субрахунків у складі рахунків 8 та 9 класів для узагальнення витрат подвійного призначення, а саме, субрахунків: «Витрати, які враховуються в податковому обліку» та «Витрати, що не враховуються у податковому обліку» [6]. Це дозволить уникнути помилок при представленні інформації про податкові витрати для складання декларації про прибутки, полегшити аналіз і контроль податкових витрат підприємства. Тим більше це необхідно тоді, коли на великих підприємствах інформація про витрати надходить із різних відділів бухгалтерії. В умовах автоматизації обліку це зробити не складно. В цей же час, у бухгалтерському обліку це дозволить зосередити інформацію за цільовим призначенням. Або є можливість ведення окремих аналітичних рахунків чи забалансових рахунків [7, с. 12-22].

Одночасно з цим можливо ведення аналітичного обліку у розрізі витрат за якими встановлені обмеження в Податковому кодексі України. Наприклад, для витрат на поліпшення об'єктів основних засобів. З метою контролю за даними витратами в межах встановлених норм і правильності включення їх у витрати в податковому обліку, доцільно використовувати відомість цих витрат, у якій відображати не тільки фактичну суму кожного напрямку витрат за даними бухгалтерського обліку, але і указувати розмір обмежень витрат, вихідну базу (суму) для визначення обмеженої суми витрат і вираховувати розмір відхилень. Дані цієї відомості дозволять вірно вираховувати розмір витрат в податковому обліку, аналізувати відхилення та виявляти причини їх виникнення і в подальшому при перевірці підприємства уникнути конфліктів з контролюючими органами.

Податковий кодекс України в різних статтях містить перелік операцій, за якими слід визнавати постійні та тимчасові податкові різниці, однак відсутня їх класифікація за видами діяльності. В економічній літературі окремими авторами зроблена спроба згрупувати податкові різниці за видами діяльності [8, с. 165-168]. І. Журавською доповнено перелік основних тимчасових та постійних різниць згідно ПКУ [7, с. 16-18]. Склад тимчасових різниць наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Основні тимчасові податкові різниці згідно ПКУ

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Стаття ПКУ	Види доходів і витрат
01	02	03	04
Доходи			
1	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із цим Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені пунктом 151.1 статті 151 цього Кодексу.	135.5.5	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображаються, якщо позика не повертається – постійна різниця
Витрати			
1	Різниці в амортизаційних відрахуваннях, які виникли як наслідок застосування різних строків корисного використання для основних засобів	144.1 145.1 146.1.5	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати
2	Встановлення мінімально допустимих строків корисного використання для певних видів необоротних активів (групи 4 і 5)	145.1.1	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати
3	Сума витрат, що пов'язана з поліпшенням (модернізація, модифікація, дообладнання, добудова, реконструкція тощо) основних виробничих засобів у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року	146.12	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати

Як видно з табл. 4, найбільша частина тимчасових податкових різниць пов'язана з основними засобами та потребує більш глибокого дослідження складу з метою їх повного анулювання. Можливо сума цих витрат не настільки суттєва, щоб вимагати від підприємств окремого ведення обліку операцій з необоротними активами, збільшуючи тим самим трудомісткість операцій. Законодавче усунення цих різниць може дати більший ефект, ніж нарахований на них податок на прибуток [7, с. 16].

Ураховуючи, що в зв'язку з введенням Податкового кодексу України значно зменшилася сума тимчасових різниць між двома видами обліку, тому можливість у використанні рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» може відпасти. Достатньо буде налагодити аналітичний облік тимчасових різниць, для контролю за ними та більше приділити увагу аналізу постійних різниць між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком.

Не можна не відзначити і той факт, що якщо суми тимчасових різниць необхідно, як правило, визначати по завершенню року, то суму постійних різниць доцільно накопичувати протягом року. Це пояснюється необхідністю аналізу цих різниць із причин і характеру виникнення, виявлення резервів зниження непродуктивних витрат підприємства, що списуються за рахунок власного прибутку та накопичуються у складі постійних різниць.

Окремі автори [8, с. 12-22] вважають, що необхідно формувати інформацію тільки про тимчасові різниці, що можуть вплинути на оподатковуваний прибуток в наступних періодах, тоді як інформація про постійні різниці для користувачів фінансової звітності взагалі не потрібна. Але з цим не можна погодитися. У фінансовій звітності в ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) відображається сума фінансового результату до оподаткування, у якій ураховані всі доходи та витрати, у тому числі і від постійних податкових різниць. А сума податку, згідно з діючою методикою, обчислюється з оподаткованого прибутку. Для цього й необхідні додаткові відомості для пояснення причин розбіжностей сум податку на прибуток. У цьому контексті заслуговує уваги перелік постійних податкових різниць, складений І. Журавською [7, с. 17-18] та узагальнений в табл. 5.

Таблиця 5

Основні постійні податкові різниці згідно ПКУ

№ з/п	Перелік постійних різниць	Стаття ПКУ	Види доходів і витрат
01	02	03	04
Доходи			
1	Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, особам, які не є платниками податку на прибуток, платниками податку за іншими ставками; доходи від проведення товарообмінних (бартерних) операцій; дохід, отриманий внаслідок продажу або іншого відчуження землі	153.2 153.10 147.5	Доходи від реалізації, інші операційні доходи або інші доходи
2	Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримки оплати їх вартості при визнанні покупця банкрутом або при здійсненні виконавчого надпису про стягнення заборгованості	159.1.1	Операційні доходи
3	Прибуток від реалізації цінних паперів і деривативів, що отриманий у попередніх податкових періодах	153.8	Інші операційні доходи
4	Доходи на суми коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів	136.1.15	Інші доходи

Продовження табл. 5

01	02	03	04
6	Суми неустойки (штрафу та/або пені), фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	135.5.3	Інші доходи
7	Умовно нараховані відсотки на суми поворотної фінансової допомоги, що залишилась неповерненою на кінець звітного періоду	135.5.5	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображаються
8	Суми урегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості	152.1	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображаються
9	Доходи у вигляді дивідендів, отримані від резидентів	136.1.12	Інші доходи, в податковому обліку не відображаються
10	Доход від відновлення корисності активів	-	У податковому обліку не відображається
11	Доход від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	-	У податковому обліку не відображається
Витрати			
1	Фактична вартість кінцево забракованої продукції	140.3	Собівартість реалізованої продукції
2	Нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку	138.8.5 и)	Собівартість реалізованої продукції
3	Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат	140.3	Собівартість реалізованої продукції
4	Нарахування роялті на користь особи, яка сплачує податок у складі інших податків у розмірі, що перевищує 3 відсотка оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	140.1.2	Собівартість реалізації, інші операційні витрати або інші витрати

Продовження табл. 5

01	02	03	04
5	Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у визначених осіб за цінами, що вище звичайних цін, які діяли на дату такого придбання	153.2	Собівартість реалізації, інші операційні витрати або інші витрати
6	Витрати на страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб	140.1.6	Операційні витрати
7	У витратах на харчування при відрядженні вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плату за видовищні заходи	140.1.7	Операційні витрати
8	Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої фізичної особи, загальний обсяг якої перевищує 25 відсотків заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди	142.2	Операційні витрати
9	Амортизація невиробничих основних засобів	144.3	Операційні витрати

Продовження табл. 5

01	02	03	04
10	Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів у розмірі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року	146.12	Операційні витрати
11	Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків	139.1.1	Адміністративні витрати
12	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	139.1.7	Адміністративні витрати
13	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передусє звітному	139.1.13	Витрати на збут

Продовження табл. 5

01	02	03	04
14	Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, в розмірі, що перевищує 4 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.10.6 а)	Інші витрати
15	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності, але не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.10.6 в)	Інші витрати
16	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	138.10.6 д)	Інші витрати

Продовження табл. 5

01	02	03	04
17	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, але не більше 10 відсотків оподатковуваного прибутку за попередній податковий рік	138.10.6 е)	Інші витрати
18	Суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	139.1.11	Інші операційні витрати
19	Витрати на виплату або нарахування процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів та пов'язаних з ними осіб обмежені нормами статті ПКУ	141.2	Фінансові витрати
20	Збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі при її продажу (в межах різниці між вартістю продажу землі і її первісною вартістю)	147.2	Інші витрати
21	Збиток фактора за кожною збитковою операцією факторінга	153.5	Інші витрати
22	Збиток від договорів управління	153.13	Інші витрати

Продовження табл. 5

01	02	03	04
23	Сумнівна кредиторська заборгованість	159.1.2	Інші витрати
24	Витрати, пов'язані з виконанням договорів, які передбачають здійснення оплати на користь резидентів з офшорним статусом більше 85 відсотків	161.2	Інші витрати
25	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	152.10	У податковому обліку не відображається

У табл. 5 постійні різниці виокремлено у розрізі доходів та витрат, із посиланням на статті Податкового кодексу України, вказано види до яких відносяться відповідні доходи та витрати. Такий перелік постійних різниць дасть можливість бухгалтерам урахувувати наявні податкові різниці за групами, що передбачені ПБО 27.

Звичайно, розмаїття здійснюваних на підприємствах різних видів економічної діяльності господарських операцій не дозволяють передбачити та показати усі можливі відхилення облікового прибутку від оподатковуваного. Тому доречно обмежитися, затвердженням на кожному конкретному підприємстві Додатку з переліком типових тимчасових та постійних податкових різниць до наказу «Про облікову політику підприємства». При цьому слід урахувувати, що можливі постійні різниці як у бік збільшення бухгалтерського прибутку, так і в бік його зменшення, але при цьому вони жодним чином не впливають на розмір оподатковуваного прибутку. Узагальнення інформації про постійні різниці доцільно вести у спеціальних регістрах за видами виникнення різниць, у зіставленні з попереднім звітним періодом та, що особливо важливо, наростаючим підсумком з початку року. Узагальнення інформації про постійні різниці протягом року дозволить проаналізувати їх склад та вплив на розмір відхилень між обліковим та оподатковуваним прибутком, а це представляється необхідним для прийняття своєчасних та правильних управлінських рішень.

Як було встановлено, податкові різниці – об'єкт бухгалтерського обліку, визначення яких передбачено податковим законодавством.

Вони є єдиною ланкою між показниками декларації по податку на прибуток та фінансової звітності. Завдяки відображенню податкових різниць в обліку можливий контроль показників декларації на підставі даних звітності і реєстрів обліку цих різниць. Отож, бухгалтерський облік був та залишається єдиним джерелом інформації для управління, фінансової та податкової звітності. На даний час, відсутність достатньої нормативної бази для обліку та складання звітності щодо податку на прибуток є негативним моментом.

Так, суми податку на прибуток знаходять відображення в різних формах фінансової звітності, а саме:

- у формі 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) у рядку 1136 – у складі дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, в тому числі, з податку на прибуток;

- у формі 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) у рядку 1621 – у складі кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, в тому числі з податку на прибуток;

- у формі 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) у рядку 1621 у складі кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, в тому числі з податку на прибуток;

- у формі 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) у рядку 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток» та у рядку 2455 «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом»;

- у формі 3-н «Звіт про рух грошових коштів» (за непрямим методом) у рядку 3580 «Сплачений податок на прибуток» - відображається у складі рядку 3560 «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань»;

- у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі XII. «Податок на прибуток», в якому знаходять відображення поточний податок на прибуток і відстрочені податкові активи та податкові зобов'язання, а також інформація про включення до Звіту про фінансові результати та у складі власного капіталу загальної суми про поточний податок на прибуток та податкові тимчасові різниці;

- у формі 6 «Інформація за сегментами» у рядку 154 відображається сума податку на прибуток пріоритетних звітних сегментів.

Таким чином, практично у всіх формах звітності, за

виключенням форми 4 «Звіт про власний капітал» знаходить відображення сума податку на прибуток.

Однак, щодо форми 5, виникає запитання: чи доцільно наводити інформацію про суми податку на прибуток та загальну суму тимчасових різниць у складі власного капіталу? Щоб дати відповідь, доречно згадати, що найбільша частина тимчасових податкових різниць пов'язана з основними засобами. Крім того, не зрозуміло навіщо в балансі потрібно виділяти інформацію щодо дебіторської заборгованості та зобов'язань з податку на прибуток? Достатньо відобразити дані про нарахований податок на прибуток в формі 2 «Звіт про фінансовий результат».

У той же час, в формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» доцільно показувати не тільки загальну суму відстрочених активів та зобов'язань, але і суму постійних різниць, що зменшують (збільшують) суму податку. Наявність значної суми постійних різниць дає підставу для проведення аналізу їх складу та прийняття необхідних управлінських рішень для зменшення чи збільшення суми прибутку, що належить до розподілення та виплати дивідендів.

Слід також відмітити, що згідно ПБО 27 пропонується здійснювати розкриття інформації у фінансовій звітності як тимчасових, так і постійних різниць [3].

На жаль, в даний час відсутня узгодженість двох нормативних документів: П(С)БО 17 та ПБО 27 щодо обліку та відображення інформації про податкові різниці в фінансовій та податковій звітності. Тому на підприємствах, як правило, ведуть подвійний облік доходів та витрат для визначення бухгалтерського та оподаткованого доходу, що значно збільшує витрати на адміністрування податку. Збільшення їх, з точки зору О. Малишкіна, не є виправданим на фоні частини податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень в держбюджет України за останні п'ять років на рівні 21,3 відсотка [10, с. 48].

Висновки і перспективи подальших розробок. На даний час в Україні запропонована в П(С)БО 17 та ПБО 27 методика обліку податкових різниць не витримує критики, оскільки не розроблена сама система їх обліку, не конкретизовані витрати і доходи, які не ураховуються при визначенні оподаткованого прибутку. Крім того, не зрозуміло для чого потрібна інформація про суму податку на прибуток

практично в кожній формі фінансової звітності.

Для організації обліку тимчасових та постійних різниць між фінансовим та оподатковуваним прибутком, з нашої точки зору, необхідно:

- Розробити типову класифікацію податкових різниць. А на її основі, ураховуючи особливості економічної діяльності кожного підприємства, затвердити Додаток до Наказу «Про облікову політику» в якому навести перелік можливих тимчасових і постійних податкових різниць.

- Виділяти окремі субрахунки у складі рахунків 8 та 9 класів Плану рахунків на підприємстві, а саме: «Витрати, які враховуються в податковому обліку» та «Витрати, що не враховуються у податковому обліку». Зазначене дозволить організувати своєчасний облік податкових різниць, що знаходять відображення у складі витрат під час складання декларації про прибуток. В умовах автоматизації обліку це зробити не складно.

- Здійснювати узагальнення інформації не тільки з тимчасових різниць, але й постійних, які впливають на фінансові результати діяльності підприємства.

- Забезпечити ведення аналітичного обліку у розрізі витрат за якими встановлені обмеження в Податковому кодексі України.

- Проводити узагальнення інформації про податкові різниці у «Бухгалтерських довідках» і Регістрах обліку податкових різниць за видами різниць, що виникли, у зіставленні з попереднім звітним періодом та наростаючим підсумком з початку року.

- Відображати суму постійних різниць у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Розглянуті питання щодо обліку різниць між фінансовим та оподатковуваним прибутком не є вичерпаними та потребують подальшого дослідження та уточнення.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.2000 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>. – Назва з

екрану.

2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрану.

3. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart_id=286948&cat_id=285157. – Назва з екрану.

4. Пискова Ж. Проблемы согласования понятийного аппарата бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль предприятий и пути их решения / Ж. Пискова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 11. – С. 45-49.

5. Мачулка О. Методика учета налоговых разниц в Украине / О. Мачулка // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 2. – С. 46 -56.

6. Горлова Л. П., Муравська В. В. Можливості зближення бухгалтерського та податкового обліку / Л. П. Горлова, В. В. Муравська // Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. – 2003. – Вип. 14. – С. 76 -80.

7. Журавская И. Налоговые разницы как способ взаимосогласованности бухгалтерского учета и налоговых расчетов: учетный аспект / И. Журавская // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 12. – С. 12-22.

8. Довгопол Н., Нестеренко М. Налоговые разницы-2: старые проблемы в новом формате / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 5. – С. 35 – 45.

9. Назарова Г. Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г. Б. Назарова, О. В. Шелковнікова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 165 – 168.

10. Малышкин А. Механизм налоговых разниц по налогу на прибыль: каким он может быть / А. Малышкин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 2. – С. 42-48.

СУЧАСНИЙ СТАН ПРОБЛЕМ ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА РІЗНИХ ЕТАПАХ ЇХ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ

Поняття життєвого циклу об'єкта основних засобів як складової життєвого циклу інвестиційного проекту

Постановка проблеми в загальному вигляді полягає в прагненні отримання внутрішніми та зовнішніми користувачами якісної облікової інформації щодо стану та ефективності використання об'єктів основних засобів від господарюючих суб'єктів, особливо в сучасних умовах глобалізаційних процесів та динаміки світової економіки. У зв'язку з цим, одним з актуальних питань вдосконалення бухгалтерського обліку є достовірна оцінка даного виду активу протягом стадій його життєвого циклу, що у свою чергу буде сприятиме підвищенню якості фінансової так й внутрішньогосподарської звітності.

З часом не стихає науковий інтерес дослідників до питань обліку основних засобів, а навпаки набуває актуальності, особливо стосовно визначення їх достовірної облікової оцінки. Ці питання знаходить відображення в роботах вітчизняних та російських науковців, присвячених не тільки обліку основних засобів, а саме: М.І. Бондаря, О.О. Белоусова, О.А. Наумчук, О.В. Макеевої,, Е.С. Бороніної, В.О. Лесняк, О.О. Жарікової тощо, але й в дослідженнях з проблем розвитку, методології та вдосконаленню оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку серед яких Я.В. Соколов, Н.М. Малюга, Л.Г. Ловінська, Н.М. Урбан, І.В. Супрунова, Т.Б. Циганова, В.В. Карпова та ін. Однак, науковцями-попередниками залишилося не достатньо дослідженим питання визначення поняття «життєвого циклу основних засобів», стадій його реалізації та видів оцінки.

Враховуючи недостатність розгляду поняття «життєвий цикл об'єкта основних засобів», його стадій та етапів, вважаємо, що за логікою дослідження першочерговим виявляється необхідним розглянути поняття «проект», а саме «інвестиційний проект» або «підприємницький проект».

В економічній літературі можна зустріти два науково-методичні підходи до трактування даної економічної категорії, а саме: «вузький» згідно якого проект розглядається суто як комплект документів щодо

формулювання мети та комплексу дій, тобто інвестиційний бізнес-план; та «у широкому сенсі» - комплекс конкретних дій інвестора стосовно реалізації своїх інвестиційних намірів – інвестиційний процес [1, с.17; 2, с. 89]. У спробі поєднати зазначені підходи авторами було наведене наступне визначення інвестиційного проекту: «...це системно обмежений та закінчений комплекс документів, який містить систему взаємопов'язаних у часі й просторі та узгоджених з ресурсами заходів і дій, спрямованих на отримання прибутку, або досягнення соціального ефекту» [1, с. 17-18].

У своєму ґрунтовному дослідженні «Методологія та організація обліку та контролю інвестиційно діяльності» М.І. Бондар оперує визначенням А.А. Пересади: «інвестиційний проект – це обмежена за часом цілеспрямована зміна системи з установленими вимогами до якості ресурсів, можливими межами витрат коштів і ресурсів і специфічною організацією його розроблення та реалізації» [3 с. 283 ; 4, с. 169].

На нашу думку, наведені трактування економічної категорії є достатньо схожими та ґуртуються саме на основних характеристиках інвестиційного проекту, до яких слід віднести: системність [1, с. 18; 4, с. 169], цілеспрямованість, обмеженість (у часі та ресурсів) та неповторність (унікальність) [1, с. 18; 5, с. 14-17; 6, с. 35; 7, с. 36].

Слід також зазначити слушну пропозицію авторів стосовно доповнення зазначеного переліку ознак наступною - наявність певних зовнішніх умов, які є елементом структури проекту та впливають на його підготовку та реалізацію [1, с. 18]. До таких зовнішніх умов відносять політичне, економічне, суспільне, правове, науково-технічне, культурне та природне середовище [6, с. 42-43], однак слід враховувати й внутрішнє середовище: взаємини між учасниками, професіоналізм проектної команди, стиль керівництва проектом, засоби комунікації між учасниками проекту [6, с. 49] та передусім, на нашу думку, це саме механізм управління проектом, тобто «...методологію організації, планування, фінансування і координацію матеріальних, трудових і фінансових ресурсів протягом проектного циклу, спрямовану на досягнення цілей через застосування сучасних методів» [7, с. 41].

У свою чергу, ознака часової обмеженості проекту визначає його життєвий цикл, як період: «...протягом якого реалізуються інвестиційні наміри інвестора» [1, с. 19]; «...період від моменту зародження ідеї про створення об'єкту інвестицій до одержання кінцевого ефекту від вкладень» [3, с. 286]; «...від першої затрати до останньої вигоди проекту» [5, с. 24-30]; «...між моментом появи ідеї

проекту до моменту його реалізації» [6, с. 60]; «...з моменту появи проекту до моменту його ліквідації» [7, с. 46].

Отже, можна зробити висновок, що наведені в економічній літературі поняття життєвого циклу проекту є ідентичними за змістом та відображають цикл від його початкової та останньої фази та являють «...сукупність проектних фаз, які визначаються потребами управління підприємства, задіяного у виконанні певного проекту» [3, с. 286].

Однак, слід зазначити відсутність єдиної думки щодо поділу циклу реалізації проекту на фази, стадії та етапи, що насамперед пов'язано з метою такого поділу та самою сутністю проекту, а саме цілеспрямованістю, унікальністю (неповторністю) та наявністю впливу зовнішнього та внутрішнього середовища на умови його реалізації. Так, М.І. Бондар, проводячи дослідження цього питання, наводить існуючі в думки науковців щодо розподілу життєвого циклу інвестиційного проекту на наступні фази [3, с. 286-288]:

- передінвестиційну, інвестиційну, експлуатаційну, ліквідаційну [1, с. 23; 8, с. 72], або лише перші три [6, с. 67-69; 9, с. 49; 10, с. 53];
- народження проекту, початок експлуатації, швидке зростання, стабільне функціонування, занепад або відновлення [4, с. 175];
- задум, аналіз проблеми, детальна розробка, виконання проекту, використання, ліквідація [2, с. 95; 7, с. 49];
- зародження, ріст, зрілість, спад [11, с. 46];
- управлінські та технічні [12, с. 30].

На нашу думку, виходячи з мети дослідження поняття «життєвого циклу об'єкта основних засобів» слід дотримуватись поділу життєвого циклу інвестиційного проекту на передінвестиційну, інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну фази.

1. Передінвестиційна фаза: аналіз (ідентифікація) інвестиційних можливостей; вибір ідеї проекту, визначення цілей і завдань; попередня оцінка техніко-економічної і фінансової прийнятності; ранжування альтернативних варіантів; вибір конкретного варіанту проекту; додаткові маркетингові дослідження; розробка і експертиза товару; детальне проектування та вибір технології; складання проектно-кошторисної документації.

2. Інвестиційна фаза: підготовка та проведення тендерів, вибір підрядника, укладання договорів; інженерно-технічне проектування; будівельні роботи, установка устаткування; передвиробничий

маркетинг; набір та навчання персоналу; закупівля матеріальних ресурсів та створення резервів.

3. Експлуатаційна фаза: здача об'єкта до експлуатації; виробнича експлуатація; ремонт, модернізація та заміна обладнання; реалізація продукції; розширення та інновації.

4. Ліквідаційна фаза: припинення виробничої діяльності; демонтаж устаткування; продаж та утилізація невикористаних засобів; звільнення персоналу.

Виходячи із переліку стадій, які підпорядковані кожній з фаз, можна дійти висновку, що основні засоби можна розглядати у якості частки інвестиційного проекту, яка охоплює інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну фази його циклу.

Тобто, життєвим циклом об'єкту основних засобів є період часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту (рис. 1). Також можна заключити, що саме «життєвий цикл основних засобів» охоплює значну частину «життєвого циклу інвестиційного проекту». І це не випадково, бо саме його тривалість визначає економічний термін життя інвестиції [1, с. 22], який у свою чергу залежить від життєвого циклу продукції та послуг, які виробляються та здійснюються згідно заданого проекту, строку корисної експлуатації основних засобів, який ґрунтується на професійному судженні суб'єкта господарювання щодо використання даного активу.

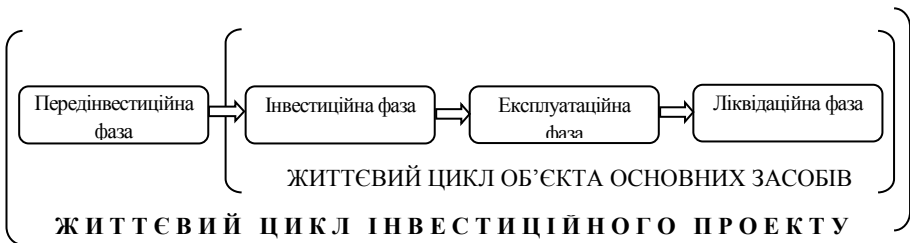


Рис. 1. Стадії життєвого циклу інвестиційного проекту та об'єкта основних засобів

Макеєва О.В. визначає життєвий цикл основних засобів як «...період від початку здійснення капітальних інвестицій в об'єкт до його вибуття» та наводить наступні його стадії: здійснення

капітальних інвестицій, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик об'єкту, вибуття [13, с. 229-232].

Однак, на нашу думку, назва стадії «здійснення капітальних інвестицій» не повністю розкриває сутність можливих господарських операцій з надходження основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – це витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію, виготовлення та придбання об'єктів матеріальних необоротних активів [14].

М.І. Бондар наводить категорію «капітальні інвестиційні проекти», які «... передбачають одержання прибутку від вкладення капіталу в необоротні активи у формі будівництва, реконструкції, лізингу» [3, с. 289].

В українській термінології «капітальні інвестиції» вживається зі значенням: «...вкладання коштів у придбання будинків, споруд, інших основних фондів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації», а сам по собі термін інвестиція відображає «...грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти інвестиційної та інших видів діяльності для отримання прибутку для досягнення соціального ефекту» [15].

Тому, виходячи з наданих визначень, на етапі «капітальних інвестицій» життєвого циклу об'єкта основних засобів не будуть враховані об'єкти, які були отриманні суб'єктом господарювання безоплатно та у якості внеску до статутного капіталу. Тому, ми вважаємо, доцільним використовувати термін «надходження» замість «капітальні інвестиції», що дозволить охопити всі об'єкти основних засобів, що надходять на підприємство. Адже, якщо об'єкт визнано активом, а саме основним засобом, то це передбачає надходження майбутніх економічних вигід від його використання.

Оцінка об'єкта основних засобів відповідно до стадій життєвого циклу

В процесі реалізації інвестиційного проекту учасники проекту зацікавлені в отриманні доречної інформації щодо оцінки стану ресурсів, впливу зовнішнього середовища на умови його здійснення на різних фазах, стадіях та етапах. Джерелом такої інформації виступає саме бухгалтерський облік, який, за словами Б.І. Валусьва, з одного боку, виступає як інформаційна система, з іншого – як функція управління [16, с. 25-26].

Та саме питання оцінки як елемента метода бухгалтерського обліку є одним з дискусійних питань сьогодення, про що свідчить безліч підходів науковців до трактування даної економічної категорії [17, с. 382-383], що підтверджує той факт, що «оцінка» це складна та багатогранна дефініція, яка постійно змінюється, що перш за все пов'язано з історичним розвитком та розширенням області використання бухгалтерської інформації та домінуючою у сучасних умовах якісною характеристикою над технічною.

На думку автора [17, с. 385], в умовах глобалізації світової економіки, трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності та враховуючи особливості такого об'єкту бухгалтерського обліку, як основні засоби, необхідно дотримуватись декілька підходів, які дозволять системно розглянути даний вид активу протягом всіх стадій його життєвого циклу (рис.2).



Рис.2. Підходи до визначення оцінки об'єктів основних засобів

Перш за все, це підхід, до основи якого покладено кругообіг капіталу, бо саме він розкриває саме мету елементу метода бухгалтерського обліку оцінки – шлях пізнання предмету [18; 19, с. 10-11].

По-друге, враховуючи особливість об'єктів основних засобів, а саме їх довготривале використання та участь у декількох кругообігах капіталу, яке вимагає їх оцінювання у часі (минулому, теперішньому та майбутньому), тобто застосування динамічного підходу [20, с. 20; 21, с. 30].

Та по-третє, дотримання норм П(С)БО 28 та МСБО 36 [22,23] вимагає від суб'єктів господарювання на дату балансу проведення процедури можливого зменшення корисності активів, яка передбачає порівняння залишкової вартості активу з сумою очікуваного відшкодування (чистою вартістю реалізації або теперішньою вартістю

майбутніх грошових надходжень від використання активу), визначення яких передбачає застосування визначеного І.В.Супруновою об'єктно-суб'єктивного підходу щодо оцінювання цінності об'єкту активу, а саме зовнішнього - відносно визначення чистої вартості реалізації та внутрішнього - до теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від використання активу відповідно [24, с. 18].

Тобто, використання зазначених підходів до визначення вартісної оцінки (вимірювання) об'єктів основних засобів дозволить дотримуватись загальної методології бухгалтерського обліку та забезпечувати паритетності усіх груп користувачів та якості облікової інформації.

Питанням класифікації видів оцінки присвячені роботи Я.В.Соколова [25, с. 199-206] та Н.М. Малюги [26, с. 13], в яких наведено найбільш повні та всебічні підстави класифікації.

Однак, найбільш досліджуваною науковцями, серед зазначених Я.В. Соколовим та Н.М. Малюгою ознак є «часова приналежність», тобто оцінка об'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому.

Так, В.В. Карповою класифікаційними ознаками вартісного вимірювання зазначено саме мету, стадії обігу активу (надходження, наявність, вибуття) та часовий фактор (минуле, теперішнє, майбутнє) [20, с. 33-34]. Однак, вважаємо, що матриця співвідношень загальних стадій обігу та часового фактору носить загальний характер, та стосовно оцінки об'єктів основних засобів повинна бути розвинута за всіма стадіями життєвого циклу зазначеного активу (надходження, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристики та вибуття).

Бондар М.І., розглядаючи проблему оцінки основних засобів, визначає вирішення двох основних питань: на який момент її встановлювати (дата придбання, поточний момент, майбутнє) і на якому рівні [27, с. 8].

Бороніна Е.С. до факторів класифікації оцінки об'єктів основних засобів відносить стадії життєвого циклу об'єкта (первісна, умовно-первісна, послідоюча), шляхи надходження, вид об'єкта та вид звітності (консолідована та індивідуальна) [19, с. 43-44]. Слід зауважити, що запропоновані автором види оцінки за стадіями життєвого циклу об'єкта є підходом до оцінки як процесу, та зовсім не відображають саме видів оцінки та його стадій й етапів.

Лесняк В.О., Жарікова О.О., відповідно до вимог П(С)БО 7 та МСБО 16, поділяють процедуру оцінки на етапи: під час їх первісного визнання, після визнання, та на момент припинення їх визнання [28, с. 79; 29, с. 54]

З позиції динамічного підходу, тобто розгляду об'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому, також підходять П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та їх міжнародні аналоги (МСБО 16 «Основні засоби» й МСБО 36 «Зменшення корисності активів»), якими визначено наведені на рис. 2 види оцінок основних засобів [14, 22, 23, 30].

Зображена на рис. 2 класифікація оцінки об'єктів основних засобів залежно від стадій його життєвого циклу, яка враховує здобутки науковців-попередників та вимоги вітчизняних й міжнародних стандартів, дозволить здійснювати обґрунтовану оцінку й забезпечувати контроль над корисністю використання об'єктів основних засобів, враховуючи професійне судження щодо планів його використання у господарській діяльності.

Оцінка об'єкта основних засобів на стадіях продуктивного використання та відновлення

Розглядаючи питання складу фаз інвестиційного проекту до найбільш вагомих та істотних слід віднести саме експлуатаційну, яка охоплює стадії життєвого циклу об'єкта основних засобів продуктивного використання й відновлення та поліпшення якісних характеристик. Адже саме ця фаза є етапом реалізації мети інвестиційного проекту, використання активів, створених шляхом інвестування та саме механізму управління інвестиційним проектом, які потребують якісного інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень щодо реалізації поставленої мети.

З цього приводу, вважаємо за необхідне звернутися до визначених науковцями функцій управління, та саме яку роль вони відіграють у ході інформаційного забезпечення процесу управління, у т.ч. інвестиційними проектами, та їх складовою – об'єктами основних засобів.

Так, В.Ф. Максимова, розглядаючи функції управління з позиції їх у якості об'єктів контролю об'єднує їх у дві групи:



Рис. 3. Життєвий цикл об'єкта основних засобів

функції, що утворюють економічний механізм управління підприємством, це: планування, прогнозування, регулювання, стимулювання;

- функції, які створюють інформаційне забезпечення – контроль, облік, аналіз [31, с. 184-185].

Н.А. Сиротенко, досліджуючи функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням підприємств, до основних функцій управління відносить (саме у такій послідовності) планування, облік, контроль, економічний аналіз та планування [32, с. 78]. До «інформаційних функцій управління» автором включено: облік, контроль, аналіз. Так як саме вони, виконуючі кожна свою інформаційну функцію «...утворюють єдиний внутрішній інформаційний простір підприємства» [32, с. 79]. Також автором пропонується класифікувати інформаційні функції процесу управління «за ознакою ступеня відношення до створення інформаційних даних» [32, с. 80]:

- формуючі інформаційні функції – функція обліку;
 - обробні інформаційні функції (функції реципієнти інформації)
- функція регулювання;
- змішані інформаційні функції, котрі виступають одночасно формуючими та обробними інформаційними функціями: планування, контроль, економічний аналіз.

На думку Н.О. Лоханової та Г.О. Протопопенко до функцій управління слід відносити наступні: планування, організація, регулювання, стимулювання, облік, контроль, економічний аналіз [33, с. 165; 34, с. 103]. Однак, слід відзначити, що Н.О. Лоханова (на відміну від В.Ф. Максимової) функцію контролю відносить до складу функцій механізму управління, а до функцій інформаційного характеру лише облік та аналіз [33, с. 164].

Узагальнюючі результати проведеного дослідження щодо складу функцій управління та виокремлення серед них функцій інформаційного характеру, можна стверджувати що всі науковці, серед розглянутих, одноголосно відносять функцію обліку до складу інформаційних, та саме формуючих інформаційний масив, в якому потребують як внутрішні так і зовнішні користувачі. Повертаючись до розгляду питання оцінки об'єктів основних засобів на стадіях продуктивного використання й відновлення та поліпшення якісних характеристик, вважаємо за доцільне зупинитися на нормативно

встановленому, але не реалізованому на практиці процесу визначення зменшення корисності активів, а саме об'єктів основних засобів.

З часу набрання чинності П(С)БО 28 проблеми практичного його використання розглядалися в роботах С.Ф. Голова, В.Н. Костюченко, І. Павлюка, С. Зубилевич, О. Макеєвої, Л.Г. Ловінської, О. Г. Жмайлової, В. О. Ляшенко та ін. Науковцями була доведена необхідність виявлення ознак зменшення корисності активів, надані пропозиції щодо її відображення в бухгалтерському обліку для забезпечення об'єктивної оцінки основних засобів при складанні фінансової звітності та розкриті перспективи подальших досліджень, однак проблеми все ж осталися невирішеними та стримують втілення норм стандарту в життя.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» під зменшенням корисності слід розуміти втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування (чистої вартості реалізації або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу). Тобто корисність - це задоволення (отримання очікуваних майбутніх вигід) від використання активу, однак слід зазначити, що користь - це явище суб'єктивне, індивідуальне; а саме виходячи з індивідуальних вимог суб'єкт господарювання визначає політику відносно управління активом, яка відображає плани щодо його використання, враховуючи власний досвід (строк корисного використання, метод нарахування амортизації та ліквідаційну вартість).

Однак, на ефективність функціонування активу, окрім індивідуальних вимог суб'єкта господарювання, впливають ще зовнішні фактори, які підприємство не може спланувати та передбачити, однак які можуть викликати знецінення активів в економічному середовищі. Також слід звернути увагу на те, що згідно з п. 16 МСФЗ 16 «Основні засоби» окрім визначених у п. 24 П(С)БО 7 чинників, які впливають на строк корисного використання активу (очікуване використання об'єкту активу, фізичний та моральний знос, правові та інші обмеження щодо строків використання) зазначено, що до уваги також слід брати технічне або комерційне старіння, що виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги [30].

Слід зазначити, що згідно Національного стандарту 1 «Загальні основи оцінки майна та майнових прав» знецінення розглядається як

знос, тобто втрата вартості майна порівняно з вартістю нового майна [35]. У свою чергу знос для цілей оцінювання, тобто визначення його справедливої вартості, за ознаками його виникнення поділяють на:

- **фізичний знос** - знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей об'єкта оцінки, тобто обумовлений фізичним зношуванням об'єкту протягом часу під впливом зовнішнього середовища та використання;

- **функціональний знос** - знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних функціональних (споживчих) характеристик об'єкта оцінки, тобто який з'являється, коли об'єкт не відповідає сучасним вимогам та аналогам;

- **економічний (зовнішній) знос** - знос, зумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших факторів на об'єкт оцінки.

Тобто, можна зробити висновок, що знос, визначений для цілей бухгалтерського обліку, який здатний врахувати фізичний та функціональний знос, апріорі не може відображати економічний знос, так як суб'єкт господарювання не в змозі чітко спланувати вплив зовнішніх факторів, що стає однією з причин неспівпадіння балансової та справедливої вартості об'єктів основних засобів.

Також до причин неспівпадіння ринкової та балансової вартості об'єктів активу М.І. Бондар відносить [3, с. 128]:

- балансові вартості активів розглядаються окремо одна від іншої, у свою чергу загальна балансова вартість визначається шляхом додавання часткових при цьому не враховуючи взаємодоповності існуючих активів, що викликає недооцінювання нематеріальних активів;

- «...механічне коригування статей балансу з урахуванням інфляції...»;

- відображення активів в балансі за залишкової вартістю, так як розрахована сума зносу може не відбивати його реального стану. Такої думки дотримується й Я.В. Соколов, адже амортизація – «це тільки фінансовий показник, скісний податок, пов'язаний з формуванням ціни й фінансовою політикою підприємства та держави...» [36, с. 377].

Тезу Я.В. Соколова підтверджує той факт, що в Україні процес вибору підприємствами методу амортизації, визначення ліквідаційної вартості тощо в останні роки дуже часто носить суто формальний характер та, на жаль, не відображає фінансової політики суб'єкта

господарювання, а навпаки, або можна сказати «тільки» був та залишається відзеркаленням фіскальної політики держави.

Та у спробах наблизити бухгалтерський облік до обліку для цілей оподаткування, більшістю підприємств до 2010 року застосовувався податковий метод нарахування амортизації з зазначеними нормами амортизації для кожної з груп основних фондів згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР, а зараз згідно з ст.145 Податкового кодексу України визначено мінімально допустимі строки корисного використання необоротних активів, які на практиці можуть не відповідати економічним строкам використання активів [37].

Тобто завдання відображення знецінення є вельми актуальним та обґрунтованим для наших підприємств, про що свідчать дані, наведені в табл.1.

Таблиця 1

Ознаки зменшення корисності активів [22, 23, 35, 38, 39]

№	Ознаки, що свідчать про зменшення корисності активів	Наявність наведених ознак в економіці України	Вид зносу, на який впливає ознака
01	02	03	04
1. Зовнішні ознаки			
1.1.	Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу суму, ніж очікувалось	Швидке моральне застаріння основних засобів під впливом НТП.	Економічний (зовнішній) знос
1.2.	Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, що відбулися протягом звітного періоду або очікуванні найближчим часом	Фінансова криза, нестабільність політичної системи та податкового законодавства, правовий хаос, технічне відставання тощо.	Економічний (зовнішній) знос
1.3.	Збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій	Збільшення процентних ставок за депозитами в національній валюті строком більше двох років збільшилась з 8,1% у 2008 р. до 14,6% у січні 2014 р.	Економічний (зовнішній) знос

Продовження табл.1

01	02	03	04
1.4.	Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринкової вартістю	Дані експертної оцінки	Економічний (зовнішній) знос
2.Внутрішні ознаки			
2.1.	Застаріння та фізичне пошкодження активу	Ступінь зносу основних засобів України станом на 2012 рік - 76,7%	Фізичний знос
2.2.	Суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства	Індивідуальні дані управлінської інформації	Функціональний знос
2.3.	Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою ніж очікувалось підприємством та ін.	Індивідуальні дані управлінської інформації (показники фондомісткості та фондовіддачі)	Функціональний знос

Як видно за даними п. 2.1. табл. 1 знос основних засобів України складає 76,7%, при цьому на підприємствах машинобудівної галузі 63,7%. Додатково у ході дослідження було проаналізовано фінансову звітність 25 підприємств машинобудівної галузі Одеської області, у результаті чого було виявлено, що ступінь зношеності основних засобів зазначених підприємств станом на 31 грудня 2012 року становить 51% від їх первісної вартості, а також просліджується динаміка постійного зростання зазначеного показника, що зображено на рис. 1.

Іншою ознакою зменшення корисності, яку можливо проаналізувати на підставі фінансової звітності є показники ефективності використання активу, а саме фондовіддача та фондомісткість. За обліково-аналітичною інформацією досліджуваних підприємств Одеської області, використовуючи середнє значення показника фондовіддачі, можна також констатувати її динамічний спад продовж 2006-2012 рр. (рис. 2).

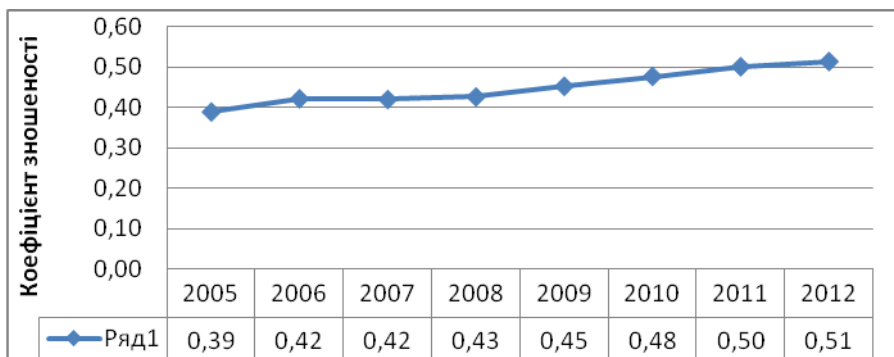


Рис.4. Динаміка коефіцієнту зношеності основних засобів на промислових підприємствах Одеської області [складено на підставі 40]

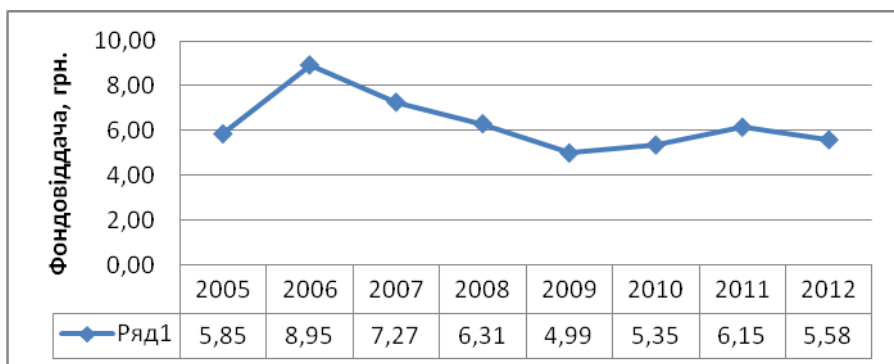


Рис. 5. Динаміка рівня фондовіддачі основних засобів на промислових підприємствах Одеської області [складено на підставі 40]

За даними табл. 1 та рис. 4, 5, які унаочнюють основні показники стану та ефективності використання об'єктів основних засобів промисловими підприємствами України та Одеської області, можна зробити висновок, що на території України мають місце ознаки зменшення корисності активів, однак наявність проблем практичного застосування стримують втілення норм П(С)БО в життя, до яких слід віднести: ідентифікація ознак зменшення корисності активів, визначення їх суттєвості; проведення процедури оцінки зменшення

корисності активів; визначення групи активів, що генерує грошові кошти.

Першою проблемою, що постає на шляху здійснення оцінки знецінення активів це наявність інформаційного забезпечення, яке б свідчило про вплив внутрішніх та зовнішніх факторів на корисність активу (фінансові плани, дослідження ринку та інша управлінська інформація). Тобто на підприємстві постає питання хто саме буде здійснювати оцінку ознак, зазначених стандартами; ідентифікувати інші ознаки того, що корисність активу може змінитися; та як їх оцінити на визначити їх суттєвість? Бухгалтерська служба підприємства не в змозі виконати це завдання самостійно за відсутністю необхідної інформації, тобто для цього необхідно залучати інші служби підприємства. Стосовно цього Макеєвою О.В. зазначено, що «використання інформації інших служб підприємства викликає складність у зв'язку з відсутністю первинної документації» та «одним з можливих і зручних шляхів виконання цього завдання є проведення щорічного тестування за факторами чи ознаками зменшення (відновлення) корисності активу» [40, с. 232-237]. Визначають чотири етапи проведення тестування на зменшення корисності: визначення суми очікуваного відшкодування; визначення балансової вартості об'єкту; порівняння вартостей; розкриття інформації у фінансовій звітності [41, с. 20].

Ми вважаємо, що ці обов'язки можна надати інвентаризаційній комісії, яка затверджена на підприємстві та до складу якої слід залучити спеціалістів з фінансового менеджменту та інвестиційного аналізу. Так як, саме інвентаризація згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка. Висновки тестування слід задокументувати, тобто внести до протоколу інвентаризаційної комісії або оформити іншим документом, який би підтверджував факт проведення такого тестування.

У разі виявлення ознак можливого знецінення об'єктів основних засобів, другою проблемою стає визначення суми очікуваного відшкодування активу, а саме найбільшої з двох оцінок: чистої вартості реалізації або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу (вартість при використанні).

Чиста вартість реалізації активу визначається як справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних втрат на його реалізацію

(витрати на юридичні послуги, державні податки та збори, витрати на вивіз активу, а також прямі додаткові витрати на доведення активу до стану, прийнятного для продажу). Для визначення справедливої вартості активу згідно Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [42] необхідно буде залучати незалежного оцінювача, що стане додатковими витратами для визначення «втрат від зменшення корисності». Однак в умовах недостатньо розвинутого ринку послуг незалежної оцінки та відсутності єдиної методики її проведення справедлива оцінка ґрунтується на високому рівні суб'єктивізму.

Слід зазначити, що питання визначення та використання справедливої вартості залишається предметом дискусій, особливо в умовах фінансової кризи. З цією метою Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності та Радою з стандартів фінансового обліку було розроблено єдину систему вимог з визначення справедливої вартості, які викладено в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який набув чинності з 1 січня 2013 року. Однак, цей стандарт застосовується, де інші стандарти вимагають (припускають) оцінку за справедливою вартістю, за винятком оцінок, які схожі на справедливую вартість, але не відносяться до неї, а саме чистої вартості реалізації згідно стандартів МСФЗ 2 Запаси» та МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів».

Для визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень бухгалтерській службі підприємства за наведеною до стандарту методикою необхідно буде виконати ряд організаційних заходів щодо планування діяльності підприємства, визначення індексу інфляції та ставки дисконту, ризику; провести дисконтування грошових потоків від використання активу та ін. Але, враховуючи фактори, що стримують розвиток підприємств України, а саме фінансову кризу, нестабільність політичної системи та податкового законодавства, це дуже важко зробити, бо на підприємствах відсутня налагоджена система бюджетування, так як більшість підприємств «живе сьогоднішнім днем». Та слід зауважити, що ця оцінка також має елемент суб'єктивізму, так як ґрунтується на індивідуальних судженнях кожного суб'єкту господарювання.

Тобто, порівнюючи балансову вартість об'єкту з його справедливою та теперішньою вартістю чистих грошових надходжень, можна зробити висновок, що різниця між ними буде існувати завжди, бо як зазначено Супрунковою І.В. «двоєдиний характер, властивий економічній цінності та

вартості, що теоретично втілюється у протиставленні трудової теорії вартості й теорії граничної корисності, в бухгалтерському обліку реалізується у протиставленні оцінки за історичною собівартістю і ринковою ціною (справедливою вартістю)» [24].

Третьою проблемою є визначення групи активів, що генерує грошові кошти, її балансової вартості та розподілу втрат від зменшення корисності між об'єктами цієї групи на обґрунтованій та послідовній основі. Поняття одиниці, яка генерує грошові кошти, недостатньо розглянуто в економічній літературі та наведено лише у МСФЗ та національних П(С)БО, що у свою чергу, вимагає від бухгалтерів професійного судження (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення поняття «одиниці, яка генерує грошові кошти»

№ п/п	Джерело	Визначення
01	02	03
1.	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»[22]	Група активів, яка генерує грошові потоки – це мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів
2.	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [43]	Компонент підприємства – одиниця (група) одиниць, що генерує грошові кошти, та може бути виділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг)
3.	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [44]; МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [23]	Одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit) - найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

З визначень, що наведено у табл. 2, можна зробити висновок, що одиницею, яка генерує грошові кошти, може бути окремий об'єкт, група об'єктів, цех, група цехів, цілком підприємство та інколи група підприємств. Принциповим при визначенні генеруючої одиниці є те, що її грошові потоки не повинні здійснювати значний вплив на

грошові потоки інших груп активів. Тобто, компонент підприємства, який здатний без участі інших підрозділів здійснювати повний цикл виробництва може бути визнано як одиниця, що генерує грошові кошти. З цією метою доцільно класифікувати об'єкти основних засобів за їх змогою генерування майбутніх грошових потоків на одиниці, що генерують грошові кошти та корпоративні активи.

Згідно з М(С)БО 36 «Зменшення корисності активів» під корпоративними активами слід розуміти активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти [23]. Наприклад, підприємство у ході своєї діяльності може водночас реалізовувати декілька інвестиційних проєктів з залученням основних засобів, які будуть охоплювати інвестиційну, експлуатаційну та ліквідацій їх фази. Кожний з цих інвестиційних проєктів та підпорядковані ним групи основних засобів являють собою одиницю, яка генерує грошові кошти. У свою чергу до корпоративних активів можна віднести загальні об'єкти основних засобів, які приймають участь у реалізації всіх інвестиційних проєктів. Слід зазначити, що П(С)БО 28 вимагає наведення у примітках до фінансової звітності інформації про характеристику групи активів, яка генерує грошові потоки (назва, місце використання, сегмент до якого належить група) із зазначенням поточного і попереднього способу включення активів до певної їх групи, причини зміни способу групування (якщо визначення складу групи активів, яка генерує грошові потоки, змінилося), якщо втрати від зменшення корисності активів є суттєвими. На наш погляд, доповнення існуючих класифікацій є необхідним, особливо в умовах наявності на території України зовнішніх ознак зменшення корисності, що дозволить вирішити одну із проблем – визначення групи активів, що генерує грошові кошти, її балансової вартості та розподілу втрат від зменшення корисності активів. Зазначене коло питань потребує подальшого обговорення серед дослідників і практиків.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Боярко І.М. Інвестиційний аналіз: навч. посіб. / І. Боярко, Л. Гриценко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 400 с.

2. Староверова Г.С. Экономическая оценка инвестиций: учеб. пособие / Староверова Г.С., Медведев А.Ю., Сорокина И.В. - М.: КНОРУС, 2006. - 312 с.
3. Бондар М.І. Методологія та організація обліку та контролю інвестиційної діяльності: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / Бондар Микола Іванович. – К.: 2008.
4. Пересада А.А. Інвестування: навч. посібник / Пересада А.А. - К.: КНЕУ, 2004. - 250 с.
5. Аналіз і розробки інвестиційних проектів: навч. посіб. / Цигилик І.І., Крпельницька С.О., Білий М.М., Мозіль О.І. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 160 с.
6. Ковшун Н.Е. Аналіз та планування проектів: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 344 с.
7. Горбаченко С.А. Аналіз підприємницьких проектів: навч. посіб. / С. Горбаченко, В. Карпов. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013. – 241 с.
8. Янковский К.П. Инвестиции / Янковский К.П. - СПб.: Питер, 2006. - 224 с.
8. Ример М.И. Экономическая оценка инвестиций / Ример М.И., Касатов А.Д., Матиенко Н.Н. - [2-е изд.]. - СПб.: Питер, 2007. - 480 с.
9. Подшиваленко Г.П. Инвестиции: учеб. пособие / Г.П. Подшиваленко, Н.И. Лахметкина, М.В. Макарова и др. - [4-е изд., стер.]. - М. : КНОРУС, 2007. - 200 с.
10. Бурцев В.В. Экаунтинг в управлении корпоративными финансами / В.В. Бурцев // Международный бухгалтерский учет. - 2006. - № 8(92). - С. 39–47.
11. Милошевич Д. Набор инструментов для управления проектами / Драган З. Милошевич; пер. с англ. Мамонтова Е.В.; под ред. С.И. Неизвестного. - М. : Компания АйТи: ДМК Пресс, 2006. - 729 с.
13. Макеева О.В. Життєвий цикл основних засобів – проблемні питання обліку та контролю /О.В. Макеева // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса: ОДЕУ, 2002. - №12. – С. 229-232.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000р.: [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.
15. Лист Інституту української мови «Щодо вживання словосполучень капітальні інвестиції та капітальні вкладення» №307/190 від 17 квітня 2012 р.

16. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

17. Яцунська О.С. Сутність оцінки як елемента метода бухгалтерського обліку: сучасні підходи до тлумачення / О.С. Яцунська // Вісник соціально-економічних досліджень. Одеса: ОНЕУ. - 2013. – Вип. № 51. – С. 381-386.

18. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 59 с. / Сайт Фонда НСФО. – Режим доступа: <http://www.nsfo.ru/docs/Teory>.

19. Боронина Э.С. Совершенствование процедур бухгалтерской оценки основных средств в учетно-информационной системе организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12/ Боронина Элла Сергеевна. – Новосибирск, 2011. – 166 с.

20. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика: автореф. дис. на соискание науч. степени док. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / В.В. Карпова. - Нижний Новгород, 2011. – 51 с.

21. Цыганова Т.Б. Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Цыганова Татьяна Борисовна. – Казань, 2011. – 170 с.

22. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України №817 від 24.12.2004 р.: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.

23. МСБО 36 «Зменшення корисності активів»: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.

24. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. экон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.В. Супрунова. – Житомир, 2010. – 23 с.

25. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

26. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. экон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ Н.М. Малюга. – Київ, 1999. – 23 с.

27. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.І. Бондар. – К., 2001. – 23 с.

28. Лесняк В.О. Облік і аудит операцій з використання та утримання основних засобів машинобудівних підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04/ Лесняк Володимир Олександрович. – К., 2014. – 23 с.

29. Жарікова О.О. Облік і контроль необоротних активів судноремонтних підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Жарікова Ольга Олександрівна. – К., 2014. – 23 с.

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.

31. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: Монографія / В.Ф. Максимова. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – 269 с.

32. Сиротенко Н.А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальних забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі): дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Сиротенко Наталія Аналоліївна. – Одеса, 2007. – 377 с.

33. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Грінь Д.С., 2012. – 400 с.

34. Протопопенко Г.О. Організаційні форми і механізм управління збутовою діяльністю промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Протопопенко Ганна Олександрівна. – Одеса, 2008. – 340 с.

35. Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою КМУ від 10.09.2003 №1440. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

36. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

37. Податковий кодекс України: за станом на 03 серп. 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

38. Статистичний бюлетень НБУ (електронне видання). Липень 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=57897

39. Статистичний бюлетень «Баланс основних засобів України за 2012 рік». - [Електронний ресурс] / Державна служба статистики. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

40. Макеєва О.В. Зменшення корисності основних засобів – проблеми бухгалтерського відображення.// Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. Вип. 22. – С. 253 – 237.

41. Жмайлова О. Г. Особливості оцінки зменшення корисності об'єктів основних засобів [Текст] / О. Г. Жмайлова, В. О. Ляшенко // Materiały X Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Naukowa myśl informacyjnej powieki - 2014» Volume IV. Ekonomiczne nauki: Przemysł. Nauka i studia.- 2014. – С. 19 -24.

42. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001р. №2658-III: за станом на 01 січ. 2013 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

43. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства фінансів України №617 від 07.11.2003 р.: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.

44. МСБО 5 ««Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.

Доценко О.В., викладач

КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЇХ СУТНОСТІ І КЛАСИФІКАЦІЇ

Капітальні інвестиції відносяться до об'єктів бухгалтерського обліку. По-перше, вони входять до складу необоротних активів, якщо розглядати об'єкти обліку з точки зору натурально-речового втілення, по-друге, капітальні інвестиції є складовою частиною процесу забезпечення необоротними активами, який також виступає об'єктом бухгалтерського обліку.

У загальному вигляді проблема удосконалення інформаційної бази процесу капітального інвестування полягає в створенні такої

моделі бухгалтерського обліку, яка б відповідала сучасним умовам господарювання та забезпечувала достатні можливості для прийняття управлінських рішень у цій сфері діяльності.

Теоретичним та методичним аспектам обліку капітальних інвестицій присвячені праці провідних вчених: В. Бабича, М. Бондара, З. Задорожного, Я. Крупки, І. Павлюка, А. Прищепи, І. Тішкова та інших. Питання амортизаційної політики висвітлено у роботах Л. Бернстайна, С. Голова, Л. Городянської, П. Житного, Т. Кононенко, М. Котової, В. Моссаковського, І. Чалого, Н. Чумаченка. У всіх них містяться плідні для свого часу рішення стосовно удосконалення окремих облікових питань процесу капітального інвестування. Незважаючи на пропозиції в цих та інших роботах, деякі питання залишають невирішеними та потребують подальшого дослідження.

З упровадженням національних П(С)БО обліку капітальних інвестицій приділяється недостатньо уваги. Облік капітальних інвестицій розглядається як облік витрат на капітальне будівництво, на придбання або виготовлення (створення) основних засобів, інших необоротних матеріальних, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів. [1]. На нашу думку, таке обмежене коло об'єктів бухгалтерського обліку капітальних інвестицій пов'язано перш за все з реформуванням бухгалтерського обліку, в тому числі обліку капітальних інвестицій, яке направлене на зближення національних стандартів із міжнародними стандартами обліку (рис. 1).

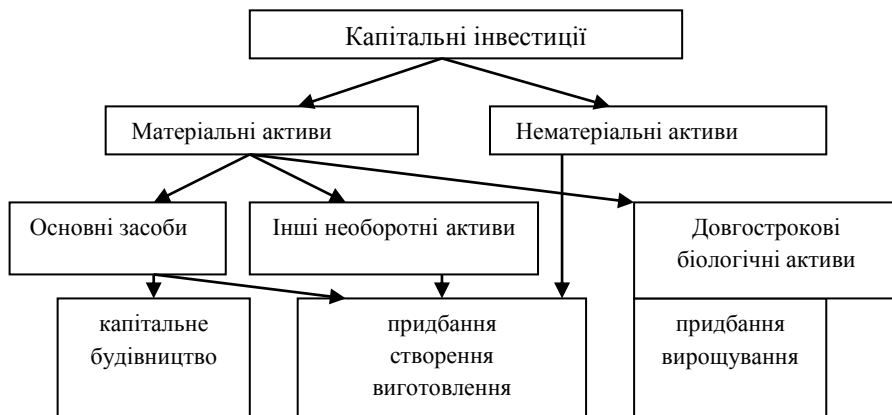


Рис.1. Склад капітальних інвестицій за планом рахунків

В Міжнародних стандартах обліку взагалі відсутнє таке поняття як «капітальні інвестиції». Більш того, згідно з МСБО 40 «Інвестиційна власність» нею вважається власність, яка утримується з метою отримання орендних платежів або збільшення капіталу (збільшення її вартості, продаж), або для досягнення обох цих цілей [2, с. 289], а не використовується в господарській діяльності. Отже, відповідно до міжнародних стандартів капітальні інвестиції в основні засоби не вважаються інвестиціями взагалі. Виключенням можна вважати тільки ті, які здійснюються в основні засоби з метою надання останніх в оренду.

У вітчизняній теорії бухгалтерського обліку це поняття збереглося ще з радянських часів, тільки замість «капітальні вкладення» зараз використовується термін «капітальні інвестиції».

У зв'язку з введенням в 2011 році Податкового кодексу, наближенням вітчизняного бухгалтерського обліку міжнародним стандартам питання обліку капітальних інвестицій не в повній мірі вирішено та залишається дискусійним.

Так потребує уточнення поняття «капітальні інвестиції», поглиблення їх класифікація та склад, узгодження цього визначення з тлумаченнями його в інших нормативних джерелах. Це і є метою нашого дослідження.

До основних нормативних джерел з обліку капітальних інвестицій належать Податковий кодекс, П(С)БО № 7 «Основні засоби», Методичні рекомендації з обліку основних засобів, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція по його застосуванню. У табл. 1 представлено визначення терміну «капітальні інвестиції», вибраного з різних нормативних джерел.

Дослідивши вище наведені нормативні джерела можна зробити наступні висновки:

1. Капітальні інвестиції відповідно до ПСБО № 7 «Основні засоби» зараз не входять до складу основних засобів [7]. Дійсно, бо вони виступають окремим об'єктом бухгалтерського обліку.

Але це положення залишилося без змін в Методичних рекомендаціях по бухгалтерському обліку основних засобів, де вони виступають однією з груп основних засобів [8].

Таблиця 1

Трактування визначення «капітальні інвестиції» у різних нормативних джерелах

Джерела	Визначення капітальних інвестицій
01	02
ПКУ	Капітальні інвестиції – господарські операції, які передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації
Закон «Про інвестиційну діяльність»	Інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект. Інвестиції у відтворення основних фондів на приріст матеріально-виробничих запасів здійснюються у формі капітальних вкладень
НПСБО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Відсутнє визначення
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, створення, вирощування, придбання основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів

01	02
ПСБО № 7 «Основні засоби»	Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи - витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу) що здійснюються підприємством
Методичні рекомендації з обліку основних засобів	Незавершені капітальні інвестиції виступають однією з груп основних засобів Витрати на будівництво (виготовлення), придбання та поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення вказаних робіт та введення в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями.
Інструкція по використанню плану рахунків	Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення матеріальних та нематеріальних необоротних активів

2. Аналізуючи визначення «капітальні інвестиції» в різних джерелах, слід відмітити що в останніх трьох документах у визначенні «капітальні інвестиції» присутнє слово «витрати» на відміну від попередніх тлумачень. Вважаємо за доцільне використання існуючого визначення «Незавершені капітальні інвестиції» в ПСБО № 7 «Основні засоби» без усяких доповнень, а до інструкції внести доповнення стосовно поліпшень [1].

3. Відповідно до Податкового кодексу України в обліку для податкових розрахунків не використовується поняття «основні фонди» [3], тому його також можна не вживати в законі «Про інвестиційну діяльність». Але різні підходи до визнання основних засобів в бухгалтерському обліку і в податкових розрахунках залишає невирішеною проблему узгодженості суми капітальних інвестицій в цих двох підсистемах. Хоча відповідно до закону «Про інвестиційну

діяльність» до складу інвестицій також відносять вкладення цінностей з метою досягнення соціального ефекту [4].

4. Також слід відзначити, що в стандарті № 7, та в інструкції по застосуванню плану рахунків до складу капітальних інвестицій більш не входять авансові платежі на фінансування капітального будівництва. Це нововведення ми пояснюємо змінами в податковому законодавстві стосовно невизнання витратами - авансів виданих.

Більш повне уявлення та розуміння про склад капітальних інвестицій надає класифікація.

До реформування бухгалтерського обліку існував порядок групування капітальних вкладень за певним переліком ознак, а саме: за відтворювальною, технологічною та галузевою структурами, за призначенням, способом ведення робіт, за джерелами фінансування [9, с. 538 - 542].

Перебудова бухгалтерського обліку призвела до того, що, по-перше, процес капітального інвестування в його широкому економічному значенні просто не розглядається, йде мова лише про будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію або придбання основних засобів та нематеріальних активів.

Однак капітальні інвестиції можливо групувати за такими ознаками:

- за об'єктами вкладення до капітальних інвестицій відносять: будівництво, придбання або виготовлення основних засобів, придбання й виготовлення інших необоротних активів, придбання та створення нематеріальних активів, придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів [1]. Надана класифікація відображає капітальні інвестиції за об'єктами вкладення, але вона не враховує витрат на поліпшення об'єктів необоротних активів, які, до речі, теж відносяться до складу капітальних інвестицій, і потребує виділення їх в окрему групу;

- за напрямками вкладень їх слід класифікувати за такими групами: 1) витрати на нове, додаткове будівництво, 2) витрати на придбання та монтаж основних засобів, 3) витрати на реконструкцію основних засобів, 4) витрати на модернізацію основних засобів, 5) витрати на капітальний ремонт, що призводить до збільшення економічних вигод, 6) витрати на придбання та виготовлення інших необоротних активів, 7) витрати на придбання та створення нематеріальних активів [11, с. 7]. Ця класифікація допоможе

розширити класифікацію капітальних інвестицій за об'єктами вкладень, відокремити витрати зі здійснення капітальних інвестицій у вже діючі на підприємствах об'єкти основних засобів та дозволить на практиці провести деталізацію даних витрат та їх групування на окремих субрахунках;

- за ступенем завершеності капітальні інвестиції поділяють на завершені та незавершені. Дана класифікація необхідна для потреб контролю за здійсненням капітальних інвестицій та нарахування амортизації;

- за приналежністю основних засобів слід розрізняти капітальні інвестиції у власні та орендовані об'єкти основних засобів із метою подальшого нарахування амортизації, розподілу та списання витрат на поліпшення конкретних об'єктів. До речі, операційна оренда, як одна з форм інвестування дає можливість здійснювати виробничо-комерційну діяльність із меншими витратами;

- за відтворювальною структурою капітальних інвестицій розподіл може бути таким: на нове будівництво, розширення, реконструкція, технічне переозброєння та інші капітальні витрати. Ця структура капітальних інвестицій характеризується співвідношенням витрат на просте та розширене відтворення основних засобів;

- за технологічною структурою капітальні інвестиції складаються з витрат на будівельні роботи, на монтажні роботи, на придбання всіх видів обладнання, інструментів та інвентарю, інші капітальні роботи та послуги. Дана структура інвестицій визначається співвідношенням витрат на активні та пасивні елементи основного капіталу.

Класифікації капітальних інвестицій за відтворювальною та технологічною структурами потрібні для складання статистичної звітності на підприємствах та проведення аналізу інвестиційної діяльності, пов'язаної з процесами капітального інвестування, із метою визначення ефективності капітальних інвестицій;

- за призначенням капітальні інвестиції підрозділяють на будівництво та придбання об'єктів виробничого та невиробничого призначення. З уведенням Податкового кодексу представлена класифікація є вельми актуальною;

- за видами економічної діяльності вони підрозділяються на капітальні інвестиції у промисловість, сільське господарство та інші галузі. Класифікація необхідна для вивчення складу цих інвестицій за

галузями, визначає забезпеченість інвестиціями та пріоритетні галузі для інвестування, в тому числі на підприємствах із диверсифікованим характером діяльності;

- за способом ведення робіт – на інвестиції, що здійснюються підрядним або господарчим способом. Для потреб планування, обліку, контролю, аналізу дану класифікацію доречно розширити пооб'єктним зрізом, а при здійсненні капітальних інвестицій господарчим способом – видами витрат за елементами;

- за економічним змістом та часом проведення капітальні інвестиції можна класифікувати на ті, що здійснені в момент придбання та ті, що понесені в процесі використання об'єкта необоротних активів. Запропонована нами класифікація надає можливість відображати та списувати капітальні інвестиції по-різному (зменшувати знос, збільшувати первісну вартість об'єкта) в залежності від часу проведення та економічного змісту капітальних інвестицій;

- з появою такого об'єкта бухгалтерського обліку як «інвестиційна нерухомість», на нашу думку, доречно розподіляти капітальні інвестиції за метою вкладення на ті, що спрямовані на збільшення операційної нерухомості та ті, що збільшують інвестиційну нерухомість. Дана класифікація доречна для аналізу фінансового результату за окремими видами діяльності;

- за способом віднесення до об'єкта інвестування капітальні інвестиції можуть бути прямими та непрямыми. Прикладом можуть виступати транспортні витрати по перевезенню основних засобів. В обліку існує необхідність раціонально розподіляти накладні витрати. Тому ця класифікація дає змогу розрізнити прямі та накладні витрати та розподілити накладні між об'єктами інвестування для визначення справедливої вартості кожного об'єкта.

- за стадіями сукупного процесу капітального інвестування можна виділити процеси формування фінансових ресурсів, вкладення цих ресурсів в об'єкт інвестування, використання об'єктів капітальних вкладень;

- за стадіями життєвого циклу об'єктів можна виділити процеси: придбання, використання та вибуття. В яких відповідно відбувається капіталізація, рекапіталізація та декапіталізація витрат.

Обидві останні класифікації розширюють коло процесів капітального інвестування, свідчать, що сукупний процес капітальних інвестицій не слід розглядати виключно в значенні витрат.

В окремих джерелах зустрічається градація капітальних інвестицій на нові, реінвестиції, дезінвестиції. Нові інвестиції на відміну від реінвестицій означають придбання капітального майна за рахунок прибутку, а дезінвестиціями вважається продаж капітального майна, а саме операції з об'єктами інвестицій, які можуть взаємно погашатися [10, с.217].

Якщо говорити про класифікацію капітальних інвестицій з точки зору джерел фінансування, то на сьогодні існують такі джерела фінансування [4]:

- власні фінансові ресурси – прибуток, амортизаційні відрахування, відшкодування збитків від аварій, стихійного лиха, грошові нагромадження й заощадження громадян, юридичних осіб;
- позичкові фінансові кошти – облігаційні позики, банківські та бюджетні кредити;
- залучені фінансові кошти – кошти отримані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб;
- бюджетні інвестиційні асигнування;
- безплатні та благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств тощо.

В сучасних економічних виданнях коло джерел капітального інвестування набагато ширше. Так до першої групи джерел капітального інвестування відносять раніше здійснені довгострокові фінансові вкладення, строк погашення яких минає в поточному періоді, частина надлишкових оборотних активів, що перетворюються в інвестиції та частина основних фондів, що реінвестується шляхом продажу. До другої – податковий інвестиційний кредит, інвестиційний лізинг (операційний, фінансовий) та інвестиційний селенг. До третьої - внески інвесторів до статутного капіталу [12, с.24;13, с. 6; 14, с. 265].

Дана класифікація дозволяє вивчити можливості формування інвестиційних ресурсів за рахунок різних джерел, провести їх аналіз та визначити методи фінансування окремих інвестиційних об'єктів. Слід урахувати, що для потреб управління інвестиційними ресурсами на рівні підприємства доречно дану класифікацію збудувати за пріоритетами використання. Це надасть реальне уявлення про ключові джерела інвестиційних ресурсів підприємства, на які доцільно

особливо звернути увагу при здійсненні підприємствами інвестиційної діяльності [13, с.7].

Відповідно до методології бухгалтерського обліку інформація про стан та рух об'єктів бухгалтерського обліку повина бути представлена на рахунках. Для обліку капітальних інвестицій Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [15]. Відповідно до Інструкції «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку» цей рахунок призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами) [1].

Дослідивши вище наведену інформацію, виникає питання про відображення витрат на поліпшення необоротних активів на субрахунках до рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Тому що згідно з П(С)БО № 7 „Основні засоби” до складу капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи відносяться також витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення необоротних матеріальних активів.

Але слід пам'ятати, щоб збільшити на ці витрати первісну вартість основних засобів, вони повинні привести до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання цього об'єкту [7]. Цей пункт потребує документального підтвердження ефективності такого поліпшення, а саме – техніко-економічних розрахунків, для того, щоб вважати його капітальними інвестиціями. Для цього треба володіти спеціальними знаннями. Тому вирішення питання про віднесення витрат на поліпшення до витрат або первісної вартості, необхідно віднести до компетенції спеціальної комісії, в яку б входили інженери, технологи, тощо.

Інструкція про застосування плану рахунків вимагає також на субрахунку 151 „Капітальне будівництво” відображати устаткування, що вимагає монтажу в процесі будівництва. Ми вважаємо це недоречним та погоджуємося з думкою Я. Крупки, який вказує на причини із-за яких не можна обліковувати це обладнання на даному рахунку, зокрема, 1) це різні за економічним змістом активи; 2) неоднакові терміни корисного використання для нарахування

амортизації вимагають дані активи обліковувати як окремі об'єкти; 3) дані об'єкти знаходяться під матеріальною відповідальністю різних посадових осіб [14, с118]. Але ми, на відміну від Я. Крупки, не вважаємо за необхідне відкривати окремий субрахунок для придбання обладнання, що вимагає монтажу, а пропонуємо відображати інформацію про первісну вартість даного об'єкту з урахуванням монтажних робіт у складі існуючого субрахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів".

Повертаючись до витрат на поліпшення необоротних активів, слід замітити, що у Методичних рекомендаціях існують більш конкретні критерії до визнання таких витрат поточними чи капітальними. Так підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів, є збільшення строку корисного використання, кількості та / або якості продукції (робіт, послуг). Прикладами такого поліпшення може бути модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою продовження терміну корисного використання або збільшення його виробничої потужності; заміна окремих частин обладнання для підвищення якості продукції; впровадження більш ефективного технологічного процесу, який дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати; добудова будівлі, яка збільшить кількість місць будівлі, обсяг та/ або якість виконаних робіт або умови їх виконання [8].

У той самий час, капітальний ремонт відноситься до поточних витрат, виключно, якщо такого роду витрати можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів, вони визнаються капітальними. Але ж капітальний ремонт може збільшити строк корисного використання та кількість виробленої продукції. Якщо розглядати це питання з економічної сторони, то вартість капітального ремонту приєднується до первісної вартості основного капіталу та переноситься на вироблені товари за тими ж самими законами, що і первісна вартість основного капіталу [16, с.339]. Віднесення вартості капітального ремонту до складу поточних витрат призведе до значного збільшення собівартості та вартості продукції, тим самим послабить конкурентноспроможність виробників, виведе труднощі зі збутом та зробить збитковими наші підприємства. На даний час ціни на наші товари вище за цін

імпортних виробників. Тому ми вважаємо доречним відносити витрати на капітальний ремонт до складу капітальних інвестицій.

Планом рахунків та Інструкцією про його застосування не передбачено рахунку на якому можна було б надавати інформацію про витрати на поліпшення основних засобів. Деякі автори пропонують відкривати к субрахункам 151 "Капітальне будівництво" та 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" рахунки третього порядку [17, с.27; 18, с.3], а інші - відкривати додатковий субрахунок 156 "Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів" [19, с.13]. На нашу думку, більш вдалим можна вважати другий варіант. Він надає можливість отримувати необхідну інформацію про витрати за напрямками робіт (відтворювальну структуру) без додаткових робіт.

Для цілей оподаткування поточний та капітальний ремонти, модернізація, реконструкція, технічне переоснащення вважаються поліпшенням основних засобів. До витрат можна віднести такі витрати в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року. Витрати, що перевищують 10% необхідно відносити на збільшення балансової вартості об'єкту, щодо якого здійснювався ремонт та поліпшення [3]. Про абсурдність такого підходу не раз відмічалось в економічній літературі [14, с.133; 20, с.16; 21, с.12]. Про нелогічність даного механізму розподілення витрат на поліпшення основних засобів свідчать зміни процентної ставки з 5 до 10, постійні зміни стосовно розподілення даних витрат, нерозуміння на практиці по яких об'єктах та групах необхідно проводити таке розподілення. Лише зараз списання таких витрат відбувається на конкретний об'єкт, стосовно якого проводилось поліпшення або ремонт.

Тому вважаємо необхідним відмовитися від податкового обліку цих витрат, в основі якого лежить їх розмір, а не цільовий характер господарських операцій, та використовувати вимоги бухгалтерського обліку для потреб оподаткування, що призведе до наближення двох підсистем обліку процесу капітального інвестування, а також визначення амортизації, витрат, прибутку та податку на прибуток.

З урахуванням всього вище сказаного пропонуємо схему аналітичного обліку капітальних інвестицій, яка надає інформацію про капітальні інвестиції з урахуванням всієї різноманітності форм, відтворювальної та технологічної структури, вимог існуючого

законодавства. (рис. 2) Слід відмітити, що до складу капітальних витрат ми віднесли капітальні витрати на поліпшення земель у складі субрахунку 156 «Поліпшення власних об'єктів основних засобів», які згідно С(П)БО № 7 належать до складу основних засобів, також запропонували додатковий субрахунок 157 "Придбання та поліпшення орендованих основних засобів" на якому відображаються витрати, пов'язані з придбанням об'єктів фінансової оренди та поліпшенням основних засобів, що знаходяться як в операційній так і в фінансовій оренді. Причому аналітичний облік капітальних інвестицій необхідно вести в розрізі витрат на конкретний вид робіт окремо за кожним об'єктом інвестицій.

На підставі викладеного можна зробити такі висновки:

- капітальні інвестиції в необоротні активи – це одна із форм реальних інвестицій, які носять, на відміну від фінансових, лише довгостроковий характер, вони вважаються внутрішніми інвестиціями та пов'язані з відтворенням необоротних активів;

- проведений аналіз існуючої нормативно-законодавчої бази, надає можливість вважати капітальними інвестиціями витрати на придбання, виготовлення, будівництво основних засобів, необоротних матеріальних та нематеріальних активів, витрати, пов'язані з їх поліпшенням (реконструкція, модернізація, капітальний ремонт. Модифікація), що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкту. Авансові платежі для фінансування будівництва не відносяться до складу капітальних інвестицій;

- підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів, є збільшення строку корисного використання, кількості та/ або якості продукції (робіт, послуг). У зв'язку з тим, що в податковому обліку не враховується цільове призначення таких витрат, то методику розподілу витрат на капітальні та поточні в бухгалтерському обліку вважаємо доречним ввести для потреб оподаткування. Таким чином, це призведе до зближення двох підсистем обліку;

- запропонована система класифікацій дозволяє краще зрозуміти зміст капітальних інвестицій, більш повно визначити та розкрити процеси капітального інвестування;

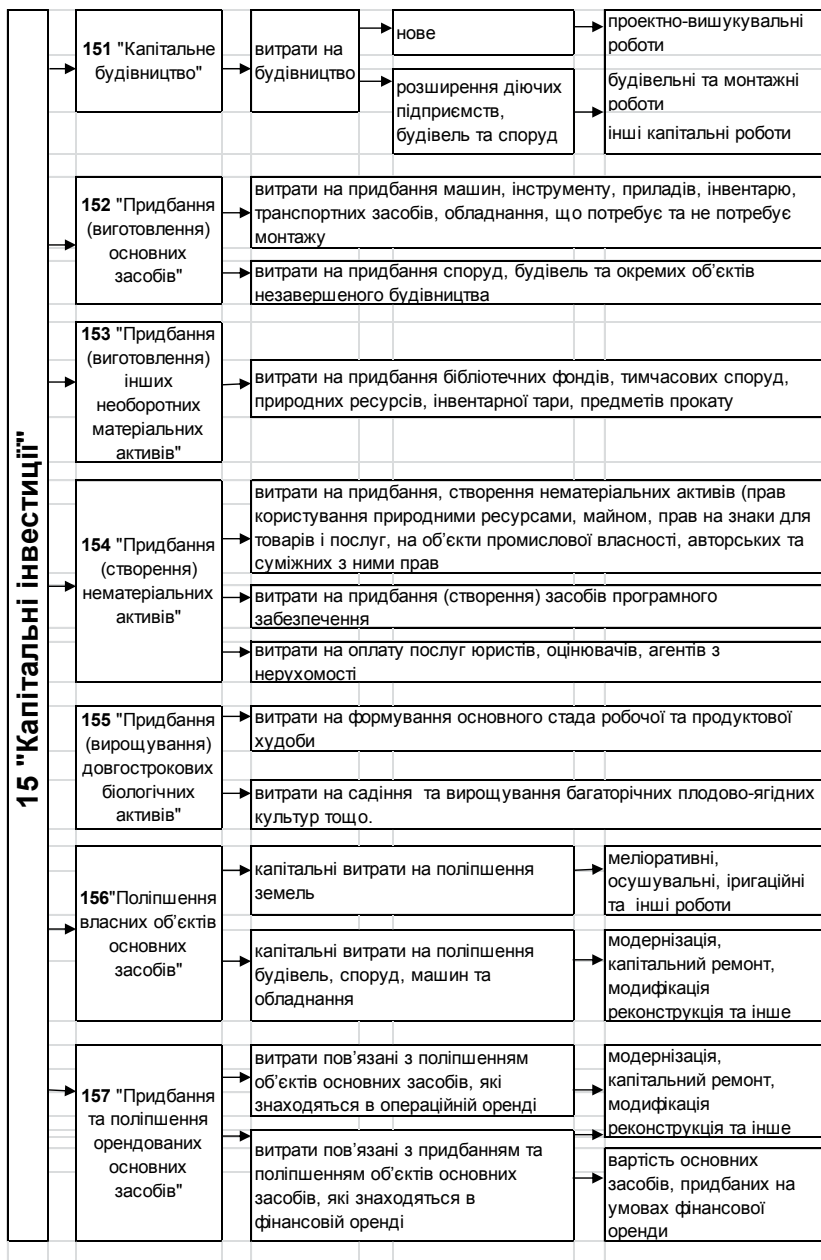


Рис.2 Схема побудови аналітичного обліку капітальних інвестицій.

- правильна та раціональна побудова бухгалтерського, в т.ч. аналітичного, обліку капітальних інвестицій має велике значення для отримання повної, об'єктивної інформації про вказані витрати та відображення цих даних в фінансовій, статистичній та податковій звітностях з метою розробки та реалізації ефективної інвестиційної політики як на мікро- так і на макрорівні.

Доцільність подальших досліджень бачиться нам у вдосконаленні методів оцінки, обліку, контролю, аналізу інвестиційних процесів, пов'язаних з необоротними активами.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 із змінами внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів від 08.02.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

2. Проект TACIS Європейського Союзу „Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні”: Посібник з бухгалтерського облік /Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі. – К.: МПП Селко, 2004. – 553 с

3. Податковий кодекс України № 2755- VI від 2.12.2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>

4. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 із змінами внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів від 08.02.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.03. 2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>

7. ПСБО № 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 із змінами внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів від 08.02.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

8. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter.com.ua/articles/details/4409/>

9. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / И.Е. Тишков, С. И. Шульман, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. – Мн.: Выш. шк., 1991. – 592 с.

10. Маковеев П.С. Экономическая сущность, определяющие признаки и классификация инвестиций / Маковеев П.С., Шарко М.В. // Труды Одесского политехнического университета. – 2003. – Вып. 2 (20). – С. 216 – 222.

11. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: торія і практика здійснення: .: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.П. Остапчук. – Тернопіль, 2004. – 21 с.

12. Єлейко Я.І. Інвестиції, ризик, прогноз / Єлейко Я.І., Єлейко О.І., Раєвський К.Є. – Львів: Львівський банківський інститут Національного банку України, 2000. – 176 с.

13. Котова М.В. Формування джерел інвестицій в розвиток промислового виробництва.: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.екон. наук: спец. 08.07.01 «Економіка промисловості» / М.В. Котова. – Одеса, 2005. – 19 с.

14. Крупка Я.Д. Облік інвестицій. Монографія. – Тернопіль, 2001. – 302 с.

15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

16. Курс политической экономии. В 2-х т. Т.1. Под ред. Цаголова. Учеб. пособие для экон. вузов и фак. Изд. 3-е, переработ. и доп. М.: "Экономика", 1973. – 831 с.

17. Лысенко Н. Актуальные вопросы учета капитальных инвестиций предприятиями (на примере жилищно-коммунального хозяйства) // Бухгалтерский учет и аудит. - 2005. - № 6. – С. 24 – 33.
18. Кравчук Н.В. Основные недочеты в практике учета капитальных инвестиций (в соответствии с П(С)БУ) матеріали III Регіональної студентської наукової конференції «Бухгалтерський облік В Україні: проблеми і перспективи розвитку» 13 травня 2002 / Кравчук Н.В., Штанько М / [Електронний ресурс]. – <http://www.masters.donntu.edu.ua>
19. Павлюк И. Бухгалтерский учет затрат на улучшение и содержание основных средств. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 5. – С. 12 – 16.
20. Моссаковский В. Согласование основных положений бухгалтерского и налогового учета / Моссаковский В., Кононенко Т. // Бухгалтерский учет и аудит. 2002. - № 5. – С. 12 – 17.
21. Бабич В. Расходы на ремонт и улучшение основных средств: учетный и налоговый аспекты // Бухгалтерский учет и аудит . – 2012. - № 8. С. 10 – 13.

Король К.В., викладач

КАТЕГОРІЇ «ВИТРАТИ» І «ЗАТРАТИ»: ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТЬ

Постановка проблеми у загальному вигляді полягає в тому, що ефективна діяльність будь-якого підприємства та прийняття адекватних управлінських рішень неможливі без своєчасної, актуальної, достовірної інформації про витрати, що були понесені; достовірне визначення фінансового результату від провадження господарської діяльності неможливе без визначення розмірів витрат, які були здійснені; отримання стабільного прибутку неможливе без ефективного управління витратами, отже, без обліку витрат.

З урахуванням процесу трансформації системи бухгалтерського обліку України на міжнародні засади обліку та звітності важливим є визначення та порівняння підходів до трактування сутності категорій «витрати» і «затрати» у міжнародній практиці та національних нормативах бухгалтерського обліку, визначення доцільності їх розмежування, вивчення дискусійних аспектів щодо їх розуміння у

нормативних джерелах та науковій літературі. Під впливом відсутності єдиних підходів до визначення змісту та необхідності розмежування категорій «витрати» і «затрати» у вітчизняній практиці облікового знання окреслена проблема набуває особливої гостроти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про те, що питання визначення змісту категорії витрати і затрати було розглянуто у працях багатьох українських і зарубіжних вчених. Це роботи П.Й. Атамаса [2], М.С. Пушкаря [17], Ю.С. Цал-Цалка [20], В.В. Сопка [19], М.І. Скрипник [18], Ю.С. Погорелова [14], З.Р. Задорожного [5], Л.В. Нападівської [10], Т.Ю., Бондаренко [3], Я.П. Пастернак. [13], С.А. Ніколаєвої [12], К. Друрі, Р. Ентони, Дж.Е. Риса, А. Аткінсона, Р. Д. Банкера, Р. С. Каплана, С. М. Янга тощо.

Поряд з цим не було розглянуто необхідність розмежування категорій витрати і затрати з огляду на визначення їх місця у стадіях обороту капіталу та впливу на оборот капіталу а також у контексті застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Завданням дослідження є визначення необхідності розмежування категорій витрати і затрати, вивчення дискусійних аспектів щодо їх розуміння у нормативних джерелах та науковій літературі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснення дослідження щодо визначення змісту категорій витрати і затрати у сфері бухгалтерського облікового знання показало: однакового погляду на визначення змісту цих двох категорій не спостерігається.

Внаслідок існування великої кількості різноманітних поглядів щодо тлумачення визначених категорій, дослідження було здійснено у 2 етапи – на першому етапі аналізувались нормативні документи з обліку витрат для різних галузей економіки, на другому – погляди вчених на визначення категорій «витрати» і «затрати».

1. Передумови дослідження категорій «витрати» і «затрати» та їх розмежування за вітчизняними нормативами

Дослідження чинних нормативних документів з обліку (табл.1) показало: термін «затрати» у чистому вигляді не використовується, замість нього використовується термін витрати.

Однак, подальший аналіз нормативів дав змогу визначити: у більше ніж половині досліджених нормативів використовується термін «матеріальні затрати» як складова витрат за елементами.

Таблиця 1

Використання термінів «витрати» чи «затрати» у нормативних документах з обліку за галузями економіки

Джерело (Нормативний документ)	Термін «витрати»	Термін «затрати»	Інше	
			Термін «матеріальні затрати» як частина витрат за елементами	Термін «матеріальні витрати» як частина витрат за елементами
01	02	03	04	05
1.Податковий кодекс України	+	-	-	-
2.П(С)БО 16 «Витрати»	+	-	+	-
3.П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	+	-	-	-
4.НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	+	-	+	-
5.Методичні рекомендації з питань собівартості продукції (робіт і послуг) промисловості» № 373	+	-	-	+
6.Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573	+	-	+	-
7.Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 226	+	-	+	-
8.Методичні рекомендації з формування собівартості проектних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 64	-	-	+	-
9.Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті №65	+	-	-	+
10. Міжнародні стандарти фінансової звітності: IAS 2, Глосарій GAAP, «Словарь терминов из МСФО»	+	+		

Витрати за елементами нормативно визначені за необхідні для розрахунку загального обсягу матеріальних ресурсів, що використовуються підприємствами в операційній діяльності і відповідно, при заповненні розділу 3 «Елементи операційних витрат» Ф№2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [11].

Поряд з цим термін «матеріальні витрати» (групування витрат за статтями калькуляції) використовується для визначення обсягів тих же матеріальних ресурсів, що включаються до виробничої собівартості продукції за цей період.

Діючий законодавчий підхід наочно репрезентує протиріччя: використання у нормативних документах термінів «витрати» і «матеріальні затрати» як частини витрат за елементами за відсутності пояснення їх відмінності або схожості у жодному нормативі з обліку. Таким чином, необхідність дослідження обох категорій – витрати і затрати, – обумовлена законодавством.

Крім того, діюче нормативне визначення витрат для промисловості, і машинобудування, зокрема [7], на відміну від визначення витрат для підприємств непромислового сектору економіки, наприклад, торгових підприємств [8], прямо не передбачає відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

При цьому саме у промисловості у процесі виробництва за трудовою теорією вартості К.Маркса створюється додаткова вартість, торгівля створення додаткової вартості не передбачає.

Таким чином виникає наступне протиріччя: нормативне визначення витрат не враховує особливості промислового виробництва, яке передбачає створення додаткової вартості у виробничому процесі як основи для отримання прибутку, як основу руху і нагромадження капіталу.

Визначені протиріччя у нормативних документах за результатами дослідження:

1. Використання термінів «витрати» і «матеріальні затрати» як частини витрат за елементами за відсутності пояснення їх відмінності або схожості у нормативах з обліку.

2. Нормативне визначення терміну «витрати» не враховує особливостей промислового виробництва, зокрема, створення

додаткової вартості у виробничому процесі – основу для отримання прибутку, основу руху і нагромадження капіталу.

З урахуванням визначених протиріч визначено такі *«проблемні місця»* у нормативних документах:

- критерієм розмежування затрат і витрат є лише одна ознака групування витрат – за елементами;
- відсутність обґрунтованого пояснення щодо розмежування категорій витрати і затрати;
- ігнорування поняття затрати у нормативній літературі, і, натомість, масове використання поняття витрати без визначення відмінностей між категоріями;
- ігнорування зв'язку категорії затрати з процесом промислового виробництва;
- ігнорування у нормативному визначенні категорії витрати фундаментальної особливості промислового виробництва – створення додаткової вартості у виробничому процесі – основу для отримання прибутку, основу руху і нагромадження капіталу у галузі промисловості та в економіці в цілому.

Дослідження окресленої проблематики обґрунтовує доцільність аналізу існуючих поглядів науковців на трактування сутності категорій витрати і затрати.

2. Категорії витрати і затрати за Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності:

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: фінансову звітність за міжнародними стандартами повинні складати: публічні акціонерні товариства (з 2011 року), банки, страховики та підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України [16]. Таким чином, необхідним для дослідження є вивчення нормативної бази за міжнародними стандартами звітності і обліку щодо трактування термінів «витрати» і «затрати».

Аналіз діючих Міжнародних нормативів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема: «International Accounting Standard 2» (далі IAS 2) [1] дав змогу визначити: у міжнародній практиці для відображення термінів «затрати» і «витрати» використовуються терміни «costs» та «expenses» відповідно. Отже, визначені терміни відокремлені один від одного. Подальше

дослідженні коректності перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема IAS 2 – МСФЗ 2 «Запаси» [9], на українську і російську мови виявило методологічні неточності перекладу (рис.1):

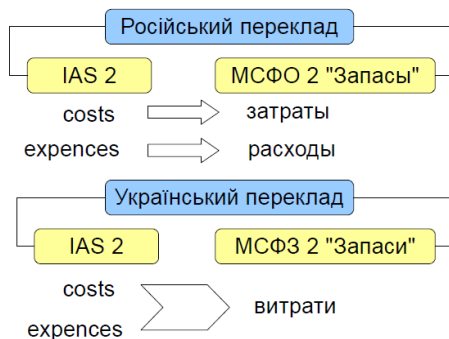


Рис. 1. Методологічні неточності перекладу категорій «costs» та «expecnes» на українську мову

Аналіз перекладу тлумачення категорії «витрати» («expecnes») показав: визначення є подібним до визначення за П(С)БО 16 «Витрати» [15]. Однак, на відміну від визначення за П(С)БО 16 для витрат використано характеристику «consumption of assets» – у пер. з англ.: «споживання активів» а не «зменшення активів». Зменшення активів є наслідком витрат, а споживання – характеристика більш доцільна для затрат, наприклад, споживання (використання) ресурсів у процесі виробництва. Звідси: використання національного «зменшення активів» є більш доцільним для терміну «витрати» при організації обліку витрат операційної діяльності.

Результати проведеного дослідження дають змогу стверджувати: приведення чинних українських нормативів з обліку у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності неможливе без розмежування термінів витрати і затрати та введення категорії затрати у нормативну практику облікового знання.

Вирішення окресленої проблематики можливе через аналіз сутності категорій витрати і затрати та визначення підходів до їх відображення в обліку та звітності з урахування їх економічного змісту. Для цього доцільним є аналіз існуючих поглядів науковців на трактування сутності категорій «витрати» і «затрати».

Передумови розмежування категорій «витрати» і «затрати» у працях вчених попередників.

Аналіз наукових праць, в яких досліджуються питання визначення сутності витрат та необхідності розмежування категорій затрати і витрати, дав змогу виокремити два підходи до цієї проблеми: 1) єдність категорій витрати і затрати та 2) розмежування цих категорій. Так, представники першої групи: Атамас П.Й. [2], Пушкар М.С [17], Цал-Цалко Ю.С. [20], Бондаренко Т.Ю. [3], у відповідності до чинних нормативів обліку виділяють у структурі бухгалтерського понятійно-категоріального апарату щодо обліку витрат тільки категорію витрат. Ця група вчених розглядає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), або витрати розглядаються як вартість усіх матеріалів та послуг, що витрачаються. Окреслена позиція є дискусійною – категорія затрати має право на існування, з точки зору своєї економічної спрямованості.

Друга група вчених розрізняє і категорію витрат, і категорію затрат. Це Скрипник М.І. [18], Погорелов Ю.С. [14], Сопко В.В. [19], та ін. Розвиваючи наведений підхід до необхідності розмежування затрат і витрат, зауважуємо: відповідно до трудової теорії вартості К.Маркса [22] передумовою для розмежування понять витрати і затрати є необхідність створення нової і додаткової вартості в процесі кругообігу і зростання капіталу, що не відповідає змісту категорії «витрати» як загальноприйнятого показника, який характеризує діяльність підприємства, отже, – оборот його капіталу.

Розбіжність категорій витрати і затрати за поглядами окремих вчених зумовлена:

- різним часом їх виникнення і джерелом відшкодування [14];
- різним економічним змістом: використання ресурсів у виробництві не коректно визначати як витрати: ані вибуття активів із власності підприємства, ані зменшення власного капіталу не відбувається;
- ресурсною природою: затрати передбачають використання ресурсів [19];
- відношенням до процесу виробництва: затрати передбачають створення нової і додаткової вартості; затрати передбачають

перетікання вартості на калькуляційних рахунках.

Зокрема, Погорелов Ю.С. визначає: тлумачення розбіжностей між поняттями затрати і витрати зумовлені різним часом їх виникнення (затрати виникають у момент реальної трансформації активів, а витрати – у момент зміни активів або зобов'язань) та джерелом відшкодування (затрати відшкодовуються за рахунок доходів підприємства у теперішньому та майбутніх періодах, а витрати – за рахунок доходів підприємства теперішнього періоду, коли вони виникли) [14]. Розвиваючи наведений підхід до визначення затрат і витрат, зауважуємо: визначені категорії характеризують сукупність спожитих економічних ресурсів на різних стадіях кругообігу капіталу.

Виходячи з трудової теорії вартості К. Маркса [22, с.96], загальна формула капіталу має вигляд:

$$\Gamma - T - \Gamma' \quad (1.1)$$

де $\Gamma' = \Gamma + \Delta\Gamma$, – сума авансованого капіталу та певний його приріст.

Приріст капіталу відбувається за рахунок створення нової вартості у процесі виробництва, зокрема за рахунок створення додаткової вартості як елементу нової вартості. Створення додаткової вартості відбувається за рахунок використання праці найманих виробничих робітників і в собівартості проявляється через трудові затрати. Таким чином саме затрати за своєю економічною природою (лише вони передбачають споживання економічних ресурсів) є доцільними на етапі виробництва продукції. Однак на цьому оборот капіталу на завершується.

За загальною формулою капіталу, капітал проходить сферу виробництва і продовжує свій рух далі, до сфери обігу. Таким чином додаткова вартість не може виникнути (бути отриманою) без сфери обігу [22, с.96].

Крім того, продукція перетворюється у товар у момент реалізації, що зумовлює продовження кругообігу капіталу [22, с.96]. Отже, на визначеному етапі руху капіталу використання категорії затрати недоцільно – ця категорія не може віддзеркалити процес реалізації, тобто зменшення активів під час реалізації через перехід права власності на такі активи до покупця. Водночас, категорія

витрати передбачає зменшення капіталу через зменшення активів, отже є доцільною саме на етапі реалізації продукції.

Таким чином, затрати як економічна категорія є доцільними на етапі виробництва продукції, а витрати – на етапі її реалізації. Наслідком отриманого висновку є виокремлення наступної розбіжності визначених категорій: відмінність економічної спрямованості. Означена відмінність передбачає: витрати спрямовані на отримання доходів, отже, повинні ставитись у відповідність до доходів задля отримання яких вони понесені; затрати передбачають створення нової вартості – отже зростання капіталу.

З урахуванням наведеного вище, витрати як економічна категорія пов'язані зі сферою обігу, а не виробництва. Отже витрати і затрати є взаємопов'язаними і взаємообумовленими категоріями які характеризують діяльність підприємства на різних стадіях руху капіталу. Отримане за результатами проведеного дослідження співвідношення між категоріями витрати і затрати наведено на рис.2



Рис.2. Трансформація затрат підприємства у витрати

Як видно з рис.2 затрати перетворюються у витрати в момент реалізації продукції (отже важливим критерієм визнання витрат є їх відповідність доходам задля яких вони понесені, а доходи визнаються в момент реалізації). З цього випливає: затрати є першоосовною витрат і не завжди розмір цих двох категорій є рівним. Наприклад, величина невивправного браку у виробництві є втратами а не витратами для підприємства через неможливість поставлення їх у

відповідність до доходів (втрати доходів не приносять так як не створюють продукцію, яка може бути реалізованою). Наслідком цього є розбіжності у джерелах відшкодування витрат і затрат: для затрат – це дохід підприємства, прибуток (для втрат) в теперішніх і майбутніх періодах, а для витрат – виключно дохід підприємства в поточному періоді. При здійсненні дослідження з урахуванням наукових здобутків попередників було визначено сутнісні характеристики понять витрати і затрати (табл. 2).

Таблиця 2

Критерії розмежування понять «затрати» і «витрати»

Критерії 01	Затрати 02	Витрати 03
Сфера використання [14]	Переважно управління	Переважно облік
Сутність показника [14]	Відбиває реальний рух і трансформацію ресурсів	Відбиває зменшення активів і збільшення зобов'язань за період
Використання для формування звітності	Визначення показників виробничого процесу підприємства	Визначення фінансового результату діяльності підприємства
Перехід у майбутні періоди [14]	Можуть переходити в майбутні періоди	Не можуть переходити в майбутні періоди
Джерело відшкодування	Дохід підприємства, прибуток (для втрат) в теперішніх і майбутніх періодах	Дохід підприємства в теперішньому періоді
Сфера виникнення відповідно до руху капіталу	Виробництво	Реалізація
Сутнісний зміст	Споживання ресурсів, зміна їх натурально-речової форми, створення нової вартості, перетікання активів на калькуляційних рахунках	Зменшення економічних вигод через зменшення активів або збільшення зобов'язань
Вплив на процес кругообігу капіталу	Збільшення капіталу через створення нової і додаткової вартості на етапі виробництва	Зменшення капіталу
Економічна спрямованість	Зростання капіталу	Отримання доходів
Методи визначення моменту виникнення витрат [14]	Метод нарахування, касовий метод	Метод нарахування

Як слідує з табл.2 затрати як економічна категорія є доцільними на етапі виробництва продукції, а витрати – на етапі її реалізації. Лише затрати на виробництво передбачають створення нової вартості. Отже, саме затрати характеризують показники виробничої діяльності підприємства, зокрема: перебування капіталу підприємства у сфері виробництва.

Тлумачення категорій «затрати» і «витрати» у працях науковців

З урахуванням попередньо отриманих висновків, доцільним є перехід до вивчення трактувань категорій витрати і затрати у наукових працях вчених попередників. Внаслідок встановлених особливостей категорій витрати і затрати застосовано дедуктивний метод дослідження, за яким спочатку аналізувалась категорія витрати, після неї – затрати.

Питання визначення сутності витрат було розглянуто у наукових роботах багатьох українських і зарубіжних вчених: українські вчені – Атамас П.Й., Сопко В.В., Задорожній З.Р., Нападовська Л.В., Погорелов Ю.С., Пушкар М.С., Рудніченко Є.М., Цал-Цалко Ю.С., Скрипник М.І., Мних Є.В.; російські вчені: Бланк І.А., Палій В.Ф., Пойда Ю.М.; закордонні вчені: Друри К., Стоун Д., Хитчинг К., Хорнгрен Ч.Т., Энтони Р., Рис Дж., Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, С. М. Янг.

Дослідження сутності витрат спостерігається в наукових роботах: Бондаренко Т.Ю., Дробязко С.И., Костякової А.А., Мельничук М.Г., Миронової Ю.Ю., Пастернак Я.П та ін.

Переважає більшість з наведених вчених та нормативні джерела тлумачать витрати як використання економічних ресурсів, причому автори Скрипник М.І. [18], Костякова А.А.[6] та Погорелов Ю.С. [14] прямо наголошують на необхідності їх відповідності доходам, задля яких вони понесені. З цим неможливо не погодитись: відповідно до принципу відповідності нарахування доходів і витрат у фінансовій звітності [16] витрати як економічна категорія, що міститься у фінансовій звітності, повинні відповідати доходам, задля яких вони понесені.

Розглядаючи питання визначення сутності категорії витрат, необхідно звернути увагу на визначення витрат Погореловим Ю.С.[15]: витрати це змінення активів і збільшення зобов'язань, – однак, якщо витрати передбачають збільшення зобов'язань, доречним

є використання саме «зменшення активів» замість «змінення активів». Наш висновок підтримують вчені Задорожній З.Р.[5], Нападівська Л.В.[10], Бондаренко Т.Ю.[3], та ін., які у відповідності до П(с)БО16 зауважують, що витрати це зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке веде до зменшення власного капіталу, а дослідник Пастернак Я.П.[13] зауважує, що витрати повинні відповідати меті підприємства чи поставленим задачам відповідно.

Важливим для дослідження є визначення поняття витрат, надане дослідником Шумило Ю.О., яка визначає витрати як процес використання ресурсів підприємством у виробництві продукції з метою отримання економічної вигоди та зростання вартості капіталу [21]. Однак необхідно зауважити: не витрати як економічна категорія зумовлюють зростання капіталу а затрати, так як саме затрати за своєю економічною сутністю передбачають споживання ресурсів у процесі виробництва – отже створення нової і додаткової вартості і, відповідно, приріст капіталу. Таким чином, за даним твердженням спостерігається ототожнення цих двох різних за своїм економічним змістом категорій. Отже, використання «зростання вартості капіталу» є вірним лише для категорії затрати а не витрати.

Як зауважує професор Сопко В.В. витрати – це процес перетворення грошей на ресурси, який має характер витрачання [19, с.277]. Визначення наведеного процесу як витрати є дискусійним. Так, окреслений процес є першою стадією руху капіталу із грошової у товарну форму ($G - T$) за загальною формулою капіталу: $G - T \dots \text{Виробництво} \dots T' - G'$ [22, с.316]. На цій стадії відбувається лише надходження факторів виробництва на підприємство, яке передбачає лише перехід авансованого капіталу із грошової форми у товарну форму при незмінному його розмірі. Таким чином, зменшення капіталу на цій стадії руху капіталу ще не відбувається – витрати не виникають. Підсумовуючи наведене вище, можна зробити висновок: придбання ресурсів не є витратами, так як капітал підприємства не зменшується (вибуття активів не відбувається, наявна лише зміна їх форми з грошової на товарну).

За результатами проведеного дослідження було визначено: витрати як економічна категорія в обліку виникають під час реалізації, отже передбачають перехід права власності на реалізовану продукцію, товар чи послугу. Отже, доречним буде використання для характеристики витрат як економічної категорії для виокремлення їх

ролі у кругообігу капіталу поняття «вибуття активів» разом із «зменшенням капіталу».

З урахуванням наведеного вище, а також через те, що при реалізації відбувається передача покупцю усіх економічних вигод за реалізованою продукцією і, як наслідок, у продавця відбувається зменшення відповідних економічних вигод – доцільним є використання «зменшення економічних вигод» для характеристики економічної категорії «витрати». Останнє, в свою чергу, породжує необхідність дослідження питання зменшення активів, зокрема, зменшення активів не внаслідок вибуття при реалізації (наприклад, уцінка, безоплатна передача). Розглядаючи економічну природу таких зменшень активів, які не передбачають їх участі у процесі реалізації, було визначено: наведені зменшення є не витратами а втратами, так як не призводять до отримання доходів чи економічних вигод у майбутньому.

Результати проведеного дослідження дали змогу тлумачити **витрати** як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), які в обліку виникають при визнанні доходів, для отримання яких вони понесені.

З урахуванням попередніх висновків необхідним для визначення бухгалтерського обліку витрат є розуміння економічного змісту поняття затрати. В сучасній науковій думці відсутня єдина наукова позиція щодо визначення сутності категорії «затрати». З урахуванням впливу можливих змін умов зовнішнього середовища це питання і в подальшому буде залишатись дискусійним.

Поряд з цим дослідження (табл. 4) дало змогу визначити коло однодумців, які визначають затрати як вартість використаних ресурсів. Це відомі вітчизняні вчені: Сопко В.В., Задорожній З.Р., Скрипник М. І.; молоді науковці Бузак Н.І., Костякова А.А., Пастернак Я.П., Пойда Ю.М.; російські вчені Бланк І.А., Єфремова А.А., Николаева С.А.; зарубіжні вчені: Друрі К., Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, С. М. Янг. Певні вчені (Рудніченко Є.М., Сопко В.В., Скрипник М. І.) при визначенні поняття затрати розглядають їх як використання ресурсів, яке приводить до утворення інших активів.

Таблиця 3

Аналіз змісту тверджень поняття «затрати» у працях науковців

Науковець	Затрати передбачають використання ресурсів/ вартість (грошовий вимірник)	Затрати передбачають створення нових активів/ нової вартості	Затрати пов'язані виключно з процесом виробництва	Затрати пов'язані з процесом виробництва	Затрати пов'язані з процесом виробництва	Затрати пов'язані з процесом виробництва і реалізації	Затрати пов'язані лише з процесом постачання	Затрати пов'язані з постачанням, виробництвом і реалізацією (логіка МСФЗ 2 «Запаси»)	Затрати передбачають трансформацію ресурсів	Затрати передбачають зменшення активів і збільшення зобов'язань *	Затрати передбачають отримання майбутньої чи поточної вигоди
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Бланк І.А.	+										
Бузак Н.І.	+										+
Друрі К.	+						+				
Єфремова А.А.	+									+	
Задорожній З.Р.	+					+					+
Костякова А.А.	+			+						+	
Мус Г.											
Нападовська Л.В.				+		+					
Николаєва С.А.	+		+	+							
Павелко О.В.											
Пастернак Я.П.	+		+								
Погорелов Ю.С.				+				+	+		
Пойда Ю.М.	+										
Просветов Г.И.			+	+							
Рудніченко С.М.		+		+					+		
Савчук В.П.				+	+					+	
Скрипник М. І.	+	+		+	+					+	
Сопко В.В.	+	+	+	+					+		
Стоун Д. Хитчинг К.							+				
Энтони Р. Рис Дж.										+	
Аткинсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М.	+										+

Ця думка є слушною через те, що процес виробництва, який і характеризують затрати, по-перше, передбачає трансформацію спожитих ресурсів у нові продукти (активи), а по-друге, процес виробництва без споживання (використання) ресурсів взагалі неможливий. Результати дослідження дали змогу визначити: затрати мають ресурсну природу та передбачають створення нових активів.

Поряд з тим, дискусійними є твердження Скрипник М.І., Погорєлова Ю.Б., Рудніченко Є.М., які розглядають затрати як використання ресурсів на придбання активів або надходження факторів виробництва на підприємство і які пов'язані з реальним рухом грошових коштів. На відміну від наведених дослідників вчені Сопко В.В., Пастернак П.Я. розглядають визначені процеси як витрати. Однак попередні результати дослідження дають змогу стверджувати: визначений процес не є ані витратами, ані затратами – це лише зміна капіталом своєї форми в процесі руху капіталу (*детальніше цей процес розглянутий вище*). При здійсненні дослідження враховано: затрати як економічна категорія пов'язані з процесом виробництва, який передбачає створення нового продукту за вартістю більшою ніж вартість спожитих ресурсів. Придбання ресурсів або надходження факторів виробництва на підприємство а також рух грошових коштів, створення нової вартості, більшої ніж вартість затрачених коштів, не передбачає. Отже є недоцільним для характеристики поняття затрати.

Як слідує з табл. 3 наявним є коло однодумців, які визначають затрати як трансформацію ресурсів підприємства, яка супроводжується створенням нової вартості, це: Сопко В.В., Погорєлова Ю.С., Рудніченко Є.М. Розвиваючи наведений підхід, зауважимо: відповідно до трудової теорії вартості К.Маркса [22, с.534] затрати на виробництво передбачають створення нової вартості через використання праці найманих виробничих робітників в процесі виробництва. Причому, затрати передбачають створення вартості більшої ніж вартість авансованого на виробництво капіталу – це є першоосновою створення додаткової вартості як елементу нової вартості, яка створюється в процесі виробництва. Додаткова вартість, створена в процесі виробництва, є джерелом приросту капіталу в процесі його кругообігу. Результати проведеного дослідження дають змогу тлумачити:

- 1) затрати як першооснову для створення додаткової вартості,

отже як джерело для приросту капіталу;

2) затрати як економічна категорія мають двоїсту природу: з одного боку це споживання ресурсів, а з іншого – створення нової і додаткової вартості.

З урахуванням отриманих результатів вважаємо доцільним використовувати «приріст капіталу» для характеристики поняття «затрати».

При здійсненні дослідження було визначено наступні логічні невідповідності допущені попередниками:

1) Так, Скрипник М.І., розглядає затрати як зменшення активів або збільшення зобов'язань. Необхідно зауважити: затрати є категорією сфери виробництва, а процес виробництва за класичною теорією капіталу К.Маркса передбачає створення нової і додаткової вартості [22, с.317], тобто створення нових активів. Таким чином, характеристика «зменшення активів» не відповідає економічному змісту категорії затрати. Аналогічно дискусійним є використання «збільшення зобов'язань, що призводить до утворення інших активів» як характеристики поняття затрати. Необхідно враховувати: економічний зміст характеристики «збільшення зобов'язань» передбачає протилежний процес – зменшення капіталу, отже його невірно використовувати для характеристики поняття затрати: воно є характеристикою поняття витрати. Таким чином, використання визначених характеристик для поняття затрати є наслідком їх отождествлення – отже, не є доцільним через різну економічну спрямованість категорій витрати і затрати.

2) Дослідники Погорелов Ю.С. та Рудніченко Є.М. визначають затрати як вартісне вираження обміну. Необхідно зауважити: якщо затрати є вартісне вираження обміну, то вони передбачають надходження факторів виробництва на підприємство. Однак, надходження факторів виробництва передбачає лише перехід авансованого капіталу із грошової форми у товарну форму при незмінному його розмірі, тобто зміни лише форми капіталу. Отже, ні витрачання, ні споживання, ні зменшення капіталу, на цій стадії руху капіталу ще не відбувається, таким чином, затрати не виникають. Якщо визначати затрати як споживання ресурсів, яке приводить до утворення нових активів, то вони є категорією сфери виробництва, так як лише процес виробництва передбачає їх споживання і створення нового продукту.

Важливими для дослідження є висновки російських науковців Ніколаєвої С.А та Єфремової А.А., які визначають затрати як вартісну оцінку використаних виробничих ресурсів [12] та затрати як перетікання вартості на калькуляційних рахунках [4] відповідно. Перший висновок: затрати як вартісна ціна, - дозволяє приводити неоднорідні види виробничих ресурсів до єдиного грошового еквіваленту – отже можливим і обґрунтованим стає калькулювання в загалі. Другий висновок підтверджує перший і, разом з урахуванням дослідженої економічної природи категорії затрати, дає змогу стверджувати: затрати а не витрати є підґрунтям для визначення (калькулювання) виробничої собівартості продукції.

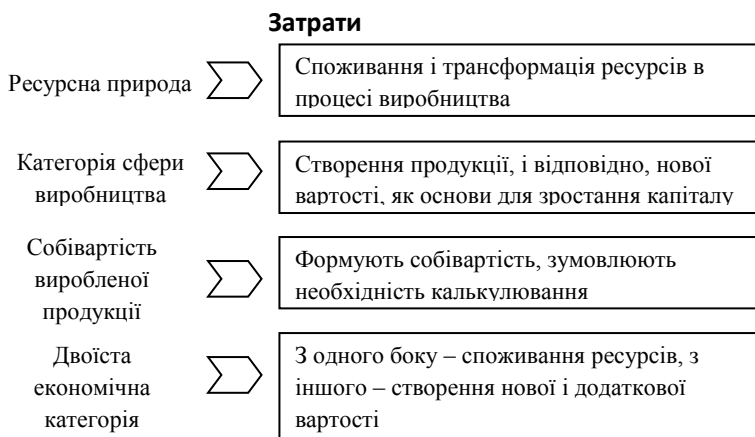


Рис. 3. Риси терміну «затрати» як економічної категорії

У контексті вище наведеного особливого значення набуває врахована (Е. А. Аткинсоном, Р. Д. Банкером, Р. С. Капланом, С. М. Янгом, Задорожнім З.Р та Бузак Н.І.) цільова спрямованість затрат – орієнтованість затрат на отримання майбутньої чи поточної вигоди. Цей підхід є слушним, так як затрати передбачають зростання капіталу, отже отримання економічних вигод. Визначені за результатами дослідження риси затрат як економічної категорії наведено на рис.3.

Отримані результати за проведеним дослідженням дали змогу стверджувати: **затрати** це вартісна ціна спожитих ресурсів у процесі виробництва; затрати передбачають зміну в процесі виробництва

натурально-речової форми спожитих ресурсів та збільшення капіталу підприємства по закінченні процесу виробництва через утворення нової і додаткової вартості як її обов'язкового компонента у складі виготовленої продукції.

З урахуванням змісту отриманих висновків запропонована наступна інтерпретація термінів «затрати» і «витрати» для організації обліку і контролю витрат і затрат операційної діяльності (рис.4).

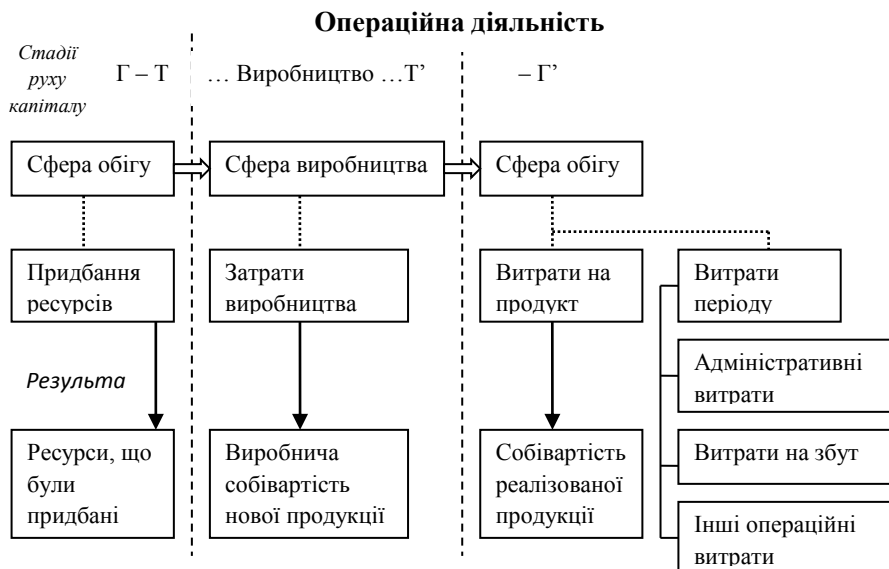


Рис. 4. Інтерпретація термінів «затрати» і «витрати» для організації обліку і контролю витрат і затрат операційної діяльності

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки і сформулювати перспективи подальших досліджень.

1. У вітчизняних нормативах з обліку витрат, на відміну від міжнародних, спостерігається заміна категорії затрати категорією витрати. Приведення українських нормативів з обліку у відповідність до вимог МСФЗ неможливе без розмежування термінів витрати і затрати та введення категорії затрати у нормативну практику обліку.

2. Подальшого розвитку набула необхідність розмежування категорій витрати і затрати, зокрема, критерії їх розмежування. Відповідні критерії було доповнено ознаками: «вплив на процес

кругообігу капіталу, сфера виникнення відповідно до руху капіталу, використання для формування звітності». Уточнено ознаку «джерела відшкодування» та «сутісний зміст».

3. Дослідження економічного змісту категорій витрати і затрат дало можливість визначити затрати як першооснову витрат операційної діяльності промислових машинобудівних підприємств. Затрати розглянуто як категорію, яка формує собівартість виробничої продукції. Запропоновано авторську інтерпретацію термінів «затрати» і «витрати» і затрат операційної діяльності.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. International Accounting Standard 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf. – Назва з екрана.

2. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

3. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загально виробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т.Ю. Бондаренко. – Київ, 2009. – 23с. – С.6.

4. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Анна Алексеевна Ефремова. – М.: Вершина, 2006с. – 208с.: ил.табл. – С.13 – 23, 24 – 26.

5. Задорожній З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація: дис... д-а екон. наук: 8.00.09/ Задорожній З.В. – Тернопіль, 2007.

6. Костякова А.А. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Київ, 2010. – 19с.

7. Методичні рекомендації з питань собівартості продукції (робіт і послуг) промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373.

8. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Наказ Міністерства економіки України 02.03.2010 № 226.

9.МСФО 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo_2012/IAS/ias8.pdf– Назва з екрана.

10.Нападовська Л.В.Управлінський облік: підруч.для вузів. / Любов Василівна Нападовська. – 2-ге вид., доопрац.та допов. – К: Київ.нац.торг.екон.ун-т, 2010. – 648с., – С. 78-101.

11.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73

12.Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек – М.: Аудиторско– консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – С. 288.

13.Пастернак Я.П. Бухгалтерський облік та аналіз затрат основної діяльності: організація і методика: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ярослава Павлівна Пастернак. – Житомир, 2010 – 207с.

14.Погорелов Ю.С. Вибір і обґрунтування методів управління затратам и підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01/ Юрій Сергійович Погорелов, – Луганськ, 2005, – 247с.

15.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318.

16.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.

17.Пушкар М. С. Фінансовий облік: підр. / М. С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с. – С. 241, 327.

18.Скрипник М.І Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / Маргарита Іванівна Скрипник. – К., 2012. – 540с.

19.Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В. В. Сопко. – К: КНЕУ, 2006. – 526с. – С.277, 274–286.

20.Цал–Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч.посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ: ЦУЛ,2002. – 656 с.

21.Шумило Ю. О. Управління витратами в умовах бюджетування на підприємстві: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Юлія Олексіївна Шумило. – К, 2010, – 268с.

22.Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия. Т.1.: под ред.Румянцева А.М.–М.: "Советская Энциклопедия", 1972. – 560 с.

ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ КАТЕГОРІЇ «ВИТРАТИ» ТА НАПРЯМКИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Харчування є однією з найважливіших фізіологічних потреб людини, а виготовлення й реалізація продуктів харчування, з відповідної точки зору, є одним з найпоширеніших видів бізнесу. Даний вид економічної діяльності представлений підприємствами, для яких виготовлення й реалізація продуктів харчування:

– основна діяльність (харчова промисловість, ресторанный та готельний бізнеси);

– супутні послуги (навчальні заклади, санаторії та інші).

Структура вищезазначених підприємств у відсотковому відношенні представлена на рис. 1.

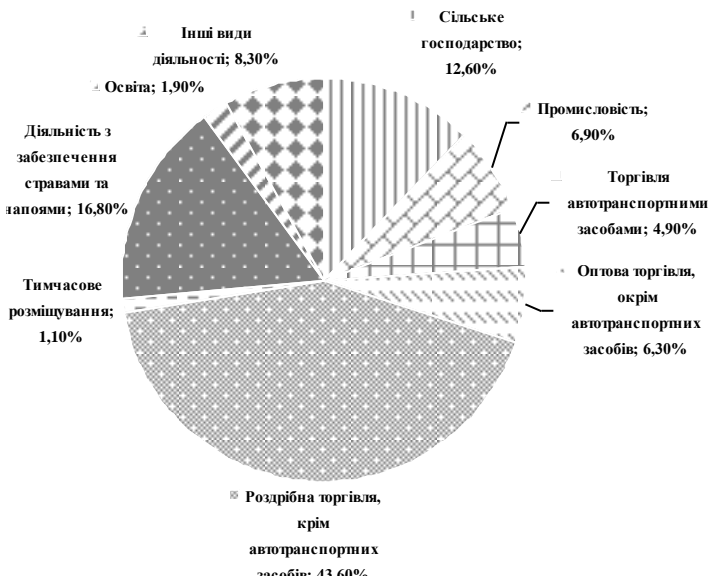


Рис. 1 Відсоткове відношення підприємств за видами діяльності, які виготовляють й реалізують продукти харчування до усіх підприємств, які виготовляють й реалізують продукти харчування
Джерело: Розроблено автором за даними Державної служби статистики України

З рис. 1, видно що серед підприємств, які займаються роздрібною торгівлею та забезпеченням стравами та напоями значну питому вагу – 43,6 % займає роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами за рахунок великої кількості підприємств роздрібною торгівлі (магазинів, супермаркетів). На другому місці знаходиться діяльність з забезпечення стравами та напоями –16,8%, який включає ресторанний бізнес, постачання готових страв та обслуговування напоями. Серед них підприємства ресторанного бізнесу займають питому вагу – 77,8% , що представлено на рис. 2.

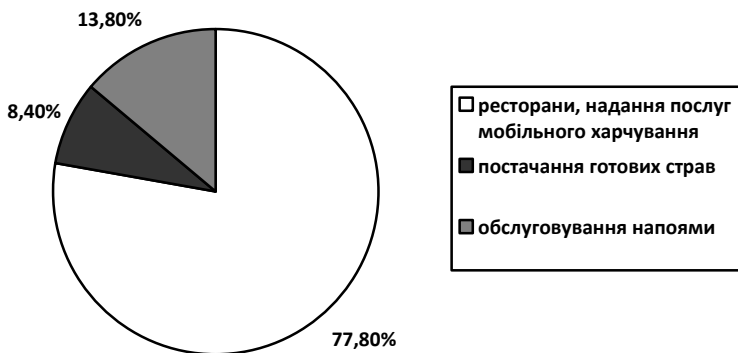


Рис. 2 Структура підприємств, що забезпечують стравами та напоями у відсотковому відношенні

Джерело: Розроблено автором за даними Державної служби статистики України

Ресторанне господарство один з найпоширеніших видів економічної діяльності в Україні. Це зумовлюється:

- сприятливими рекреаційними умовами, що створюють інвестиційну привабливість для бізнесу;
- наданням послуг, які забезпечують найрізноманітніші потреби населення (їжа, розваги, соціальна активність та інше. Зазначене потребує особливого контролю їх діяльності, що можна забезпечити шляхом розробки оптимальної стратегії розвитку підприємств ресторанного господарства.

Одним із основних інструментів реалізації стратегії діяльності

підприємств різних галузей економіки є управління витратами, у т.ч. ресторанного господарства. У зв'язку з цим, з метою досягнення конкурентоспроможності переосмислюється підхід до витрат як найважливішого економічного показника господарської діяльності.

Для ефективного ведення діяльності керівництву необхідна достовірна інформація про те, скільки витрачає організація на виробництво й реалізацію продукції, надання додаткових послуг та який розмір інших витрат, тобто скільки на одиницю реалізованої продукції приходить витрат (рис. 3). Від цього залежить оперативність ухвалення управлінських та фінансових рішень, визначення рентабельності та оптимальної ціни на виготовлений продукт [1, с.5].

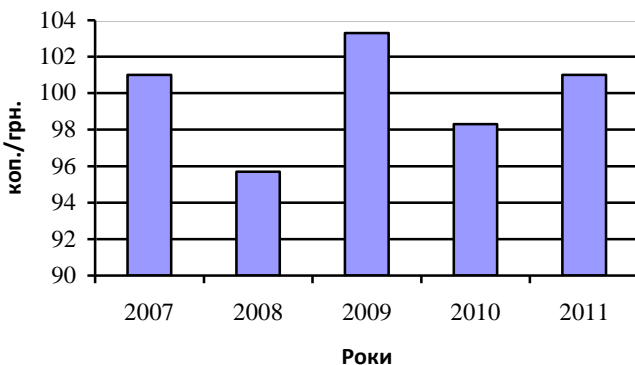


Рис. 3 Операційні витрати на одиницю реалізованої продукції готелів та ресторанів, коп./грн.

Джерело: Розроблено автором за даними Державної служби статистики України

З рис. 3 можна проаналізувати динаміку операційних витрат, що відносяться на кожну гривню реалізованої продукції на підприємствах готельного та ресторанного бізнесу. У 2011 році даний показник склав 101 копіяку операційних витрат на кожну гривню реалізованої продукції. У зв'язку зі змінами КВЕДів та форм статистичної звітності збірники Державної служби статистики у 2012-2014 роках не висвітлюють інформацію щодо наведеного показника.

Виходячи з вищевикладеного дослідження поняття «витрати» та пошук напрямків удосконалення його обліку є одним з основних завдань вчених.

Розгляду категорії «витрати» були присвячені праці Ф. Бутинця, С. Голова, С. Котлярова, В. Лебедева, Я. Соколова, Г. Фанделя, Ю. Цалко-Цалко та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед проблем, які в різні роки вивчалися авторами, можна виділити питання визначення категорії «витрати», класифікації та складу витрат, методики обліку окремих видів витрат. Поряд з цим, незначна увага приділяється вивченню витрат з огляду на особливості кожного виду діяльності, зокрема ресторанного господарства.

Отже метою дослідження є розгляд сутності поняття «витрати» в умовах діяльності підприємств ресторанного господарства. Серед основних завдань можна виділити:

- 1) дослідження еволюції розвитку категорії «витрати»;
- 2) вивчення напрямків удосконалення витрат на підприємствах ресторанного господарства.

Питанням трактування поняття «витрати» займалися науковці різних напрямів економічної науки, зокрема таких, як економічна теорія, менеджмент, економіка підприємства, прикладна статистика, а також облік та аудит. У різні історичні періоди вивченню витрат економісти приділяли достатню увагу. Дослідження еволюції знань про витрати дали змогу вченим [2, с.3-7; 3, с.152-154] виділити кілька етапів їх розвитку (табл. 1).

Таблиця 1

Еволюція знань про витрати

Етап	Період часу	Характеристика
01	02	03
I	XXVIII – IV ст. до н.е.	Облік і контроль витрат здійснюється на господарському та державному рівнях. Використовуються кошториси, щоденні письмові звіти про витрати, зведені наряди на виконання робіт та інші документи. Виникає державне рахівництво – ведуться облікові книги, складається звітність за державними видатками та доходами.

Продовження табл.1

01	02	03
II	III-II ст. до н.е.	З'являється публічна звітність. Започатковано основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. Поточний облік ведеться у хронологічній послідовності.
III	I ст. до н.е. – XIV ст.	Знання про витрати ґрунтуються на наявних уявленнях та досягненнях попередніх періодів.
IV	XV – XIX ст.	Здійснено спробу розкрити сутність поняття «витрати», з'являються різні теорії витрат: А. Сміта, Д. Рікардо – теорія витрат (вартість визначається тільки витратами праці на виробництво), У. Петті – вчення про справедливую ціну (мірилом внутрішньої цінності всіх предметів мають бути затрати праці і земля), Ж. – Б. Сея – теорія трьох факторів (капітал, земля, праця), К. Маркс – теорія трудової вартості (сукупні затрати живої та уречевленої праці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного часу (часу необхідного для виробництва продукції за певних економічних і організаційно-технологічних умов), Ф. Візера – суб'єктивна теорія витрат альтернативних можливостей (під витратами розуміли психологічне явище, засноване на граничній корисності), А. Маршалла – теорія граничної корисності (під витратами

01	02	03
		виробництва розуміли витрати таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал та організаторські здібності) тощо.
V	Поч.-сер.XX ст.	Використано математичні методи у теорії витрат, досліджено поведінку витрат, виокремлено витрати як об'єкт обліку і контролю: сформована виробнича функція витрат (неокласики), доведена взаємодія теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції (Є.Є. Слуцький), доопрацьована теорія порівняльних витрат, яка враховує мобільність та іммобільність чинників виробництва (неолібералісти), поділено витрати на постійні та змінні (Е. Шмаленбах), розроблено і впроваджено систему стандарт-кост (Дж. Ч. Гаррісон), сформульовано принцип директ-костингу (Ч. Кларк), запропоновано облік витрат за центрами відповідальності (А. Хіггінс).
VI	Кін. XX – поч. XXI ст. 1937 р. 1960 р.	Виникає теорія управління витратами, що ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінському обліку, менеджменті, аналізі та контролінгу. З'являються такі поняття, як: - <i>транзакційні витрати</i> у праці Р. Коуза були визначені як витрати використання ринкового механізму; [4] - <i>соціальні витрати</i> - це виражені у грошовій формі економічні ресурси, які спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених

Аналіз історичних етапів розвитку витрат дозволяє зазначити, що вченими був побудований міцний базис, який може бути використаний для вирішення сучасних проблем [3, с.154], у т.ч. науковцями в сфері обліку та контролю.

Як можна простежити з даних табл. 1 потреба в обліку й контролі витрат виникла ще у Стародавньому світі, зокрема у Давньому Єгипті (кошториси та контроль за їх виконанням, нормуванням) та Вавилоні (зведені наряди на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами робіт та категоріями робітників та інше). На даному етапі витрати розглядалися з точки зору їх документального оформлення для контролю за видатками на господарському рівні.

Другий етап заклав основи складання сучасної публічної звітності та основи контролю видатків на державному рівні.

У період третього етапу (І ст. до н.е. – XIV ст.) розглядалися питання відображення витрат та удосконалення форм документального оформлення. З XV ст. здійснено перші спроби розкрити сутність поняття «витрати», з'являються перші теорії витрат. Вчені намагаються розкрити сутність фундаментальних категорій (вартість, цінність та інших) за допомогою визначення витрат.

На наступних етапах економісти розглядають склад, поведінку витрат, використовуючи математичні методи, а також вивчають питання управління витратами. Останнє виступає одним з основних об'єктів вивчення багатьох напрямлень економічної науки, зокрема, таких як контролінг, бюджетування, логістика, фінанси, управлінський облік, аудит й бухгалтерський облік та інші. Розглянемо їх.

У системі фінансів витратами є витрати грошових ресурсів, які направлені на ефективне функціонування підприємства в цілому та досягнення його цілей.

У системі контролінгу витрати виступають як об'єкт регулювання на усіх стадіях процесу управління підприємством, зокрема, на стадіях проектування, планування та управління за збурень – безпосередньо в процесі здійснення в режимі реального часу.

Бюджетування витрат являє собою процес розроблення бюджетів з метою визначення обсягу та складу витрат, забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел [7].

В логістиці розглядається поняття “логістичні витрати”, які являють собою “грошовий вираз використаної робочої сили, засобів і предметів праці, фінансові витрати й негативні наслідки формажорних подій, що зумовлені просуванням матеріальних цінностей на підприємстві й між підприємствами, а також підтриманням запасів” [8, с. 235].

В управлінському обліку під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги у зв’язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (виконання робіт, надання послуг) [9, с. 220].

Контролінг, бюджетування, логістика, фінанси та управлінський облік досліджують з різних сторін систему управління підприємством, внаслідок чого витрати виступають об’єктом вивчення даних напрямлень економічної науки, що є спільним фактором, що об’єднують ці визначення. Різниця в тому, для яких цілей, якими методами та якими результатами характеризується вивчення витрат.

З погляду аудиторів витрати можна розглядаються як складова діяльності підприємства, яка проявляється у певних формах ресурсів, що охоплюють чинники виробництва у процесі розширеного відтворення та створюють, зберігають від втрати й накопичують вартість. Завдяки грошовому вимірнику вартісні характеристики витрат, які мають визначену форму ресурсів, зумовлюючи рівень їх якості та корисності, перетворюються в економічно однорідні кошти [10, с.145].

Після розгляду загальноекономічної сутності витрат слід звернутися до їх бухгалтерської інтерпретації для цього наведемо варіанти погляду на визначення «витрати» відомих вчених.

Витрати:

- 1) затрати, «издержки»;
- 2) зменшення засобів підприємства або збільшення його зобов’язань, що виникають в процесі господарської діяльності з метою отримання прибутку та призводять до зменшення величини власного капіталу. Включають різні затрати засобів - собівартість реалізованої продукції, невиробничі та адміністративні витрати, виплата відсотків, заробітної плати, податків;
- 3) споживання, затрати для певної мети [11, с.376].
- 4) затрати в процесі господарської діяльності, що призводять до зменшення засобів підприємства або збільшенню його боргових

зобов'язань. Зазвичай це затрати, пов'язані з ресурсним забезпеченням виробництва, придбанням матеріалів, обладнання, оплатою праці робітників, сплатою податків тощо [12, с.320].

5) використані в процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [13, с.275].

6) визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного періоду часу з метою отримання доходу [14, с.37].

7) те, що зменшує актив або збільшує пасив балансу (у зв'язку із зміною оцінки, або потоків цінностей або гудвілу) [15, с.447].

Костюк П.А. вважає, що виробничі витрати - витрати підприємства на виробництво продукції (витрачання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, оплата праці робітників, службовців, амортизація основних засобів тощо) [16, с.10].

Витрати виробництва - витрати, які відносяться прямо або непрямо на певний вид продукції, що випускається [17, с.68].

В.Г. Швець зазначає, що витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції. Витрати здійснюються через виплату грошових коштів або зменшення не грошових активів; виникнення заборгованості за прийнятими до оплати й акцептованими рахунками, векселями виданими, зобов'язання за нарахованою оплатою праці; обмін (зустрічний продаж) іншого активу [18, с.204].

У кінці ХХ ст. вчені приділяють увагу вивченню сутності таких витрат, як трансакційні, соціальні, екологічні, трансформаційні та інші. Економісти поглиблюють теоретичні основи про витрати знаннями про вплив макроекономічних, мікроекономічних, соціальних та природних факторів.

На початку ХХІ ст. вивчаються питання сутності витрат у розрізі галузей економіки.

Незважаючи на те, що розгляду питань обліку у сфері ресторанного господарства присвячені праці І.В. Десяткіної, Т.О. Коноваліхіної, О.М. Столяренко, Л.В. Чижевської, та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед проблем, які в різні роки вивчалися авторами, можна виділити питання складу витрат, методики обліку окремих видів витрат (зокрема витрат на заробітну плату офіціантам, витрат на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрат на рекламу, витрат на оренду, амортизацію і

утримання приміщень і обладнання обідніх залів та інші).

Поряд з цим, у наукових колах відсутня єдність щодо визначення сутності поняття «витрати ресторанного господарства». Проте специфіка зазначених витрат полягає в тому, що вони включають витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання [19, с.243], що не є характерною рисою для більшості підприємств інших галузей економіки.

Розглянемо думки вчених щодо тлумачення поняття «витрати ресторанного господарства» в економічній літературі.

І.В. Десяткіна у своїй праці [20] розглядає лише витрати виробництва і витрати обігу. Під витратами виробництва автор розуміє матеріальні витрати на виготовлення продукції власного виробництва, а під витратами обігу – витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізації) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці.

Як бачимо наведене вище трактування не висвітлює всю різноманітність витрат представлених у ресторанному бізнесі. Воно не охоплює витрат грошових та трудових ресурсів, які забезпечують процес виробництва. Також зовсім не приділяється увага витратам на організацію споживання, частка яких є значною у загальній кількості витрат підприємств ресторанного господарства. Тим самим автор пропонує оптимізувати облік лише частини витрат, проте їх необхідно розглядати у взаємозв'язку, бо вони пов'язані між собою специфікою виду діяльності. Інакше запропоновані удосконалення на нададуть належного ефекту.

Н.Г. Міценко, Л.С. Малецька розглядають витрати ресторанного господарства як витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання. До витрат виробництва (приблизно 50 – 55 % усіх витрат) належать витрати на заробітну плату робітникам кухні, на амортизацію основних виробничих засобів, оренду й утримання виробничих приміщень, на газ і електроенергію для виробничих потреб й інші виробничі витрати. На думку авторів, на відміну від інших галузей економіки, в ресторанному господарстві вартість сировини та матеріалів у витрати виробництва не входить. Отже, витрати виробництва є не повною собівартістю готової продукції, а тільки затратами, що пов'язані з технологією її виготовлення. Витрати обігу (10-15 %) – це витрати у грошовій формі,

пов'язані з реалізацією товарів й доведення їх до конкретного споживача: на заробітну плату касирам і частково офіціантам, на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрати на рекламу тощо. До витрат з організації споживання належать витрати на оренду, амортизацію і утримання приміщень і обладнання обідніх залів, на заробітну плату робітників, що пов'язані з організацією споживання та інші [19, с.243].

На думку авторів [19], вартість сировини та матеріалів у витрати виробництва не входить, ми не погоджуємось з даною думкою, бо у нормативних документах висвітлюється протилежна думка, що саме витрати сировини та матеріалів становлять значну частку витрат на виробництво ресторанного бізнесу. Саме ці витрати є основою для власного виробництва страв, без них підприємство не матиме кінцевого готового продукту, тобто не буде виконуватися одне з головних завдань діяльності підприємств ресторанного господарства – забезпечення населення продукцією власного виробництва, яка призначена для споживання на місці.

Також деякими вченими пропонується до витрат виробництва включати виключно витрати на сировину й матеріали, а витрати на заробітну плату, амортизацію та інші витрати включати до загальновиробничих витрат. Проте на практиці це не відображає дійсного стану справ. Тим самим собівартість кожної окремої страви є не повною і не відображає увесь спектр затрачених ресурсів підприємства. Тому ускладнюється прогнозування кількості затрачених ресурсів та пошук шляхів скорочення цих витрат та оптимізування обліку.

Після розгляду загальноекономічної сутності витрат ресторанного господарства слід звернутися до діючої нормативної бази. Відповідно до нормативних документів, зокрема міжнародних стандартів фінансової звітності, витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу [21]. Згідно П(С)БО 16 «Витрати», під витратами розуміють зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [22,

с.320]. Наведені тлумачення дозволяють зробити висновок: поняття «витрати» у МСФЗ та П(С)БО є ідентичними. Проте вищезазначені поняття відрізняються від трактування у GAAP USA. Витрати за цим нормативним документом США не включають збитки. Тобто витрати за GAAP USA не включають витрати не пов'язані з процесом виробництва продукції, товарів, робіт та послуг, зокрема це збитки пов'язані зі зміною вартості запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів й пені. Розглянемо порівняльну характеристику витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО у табл. 2 [23, с. 343].

Таблиця 2

Порівняльна характеристику витрат по МСФЗ, GAAP USA,
П(С)БО

Оцінка порівняння	МСФЗ	GAAP US	П(С)БО
01	02	03	04
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати»; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та інші
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати - це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу

Аналіз табл. 2 показує, що міжнародні документи з організації обліку в незначній мірі відрізняються від національних стандартів.

Міжнародні стандарти, на відміну від національного, не мають спеціалізованого стандарту, який би регламентував облік витрат. Тракткування поняття «витрати» є майже ідентичним. Лише у GAAP US витрати – це споживання товарів.

Розглянемо поняття «витрати» у нормативних документах, пов'язані, зокрема, з діяльністю ресторанного бізнесу.

В Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності №226 від 02.03.2010 року зазначається, що витрати закладів ресторанного господарства, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції власного виробництва відносяться до складу витрат торговельної діяльності, тобто до витрат підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів [24].

У даному нормативному документі не дається чіткого визначення поняття «витрати ресторанного господарства», лише зазначається їх приналежність до витрат торговельної діяльності. Тобто висвітлюється лише один бік специфіки даних витрат, тим самим не розглядаються витрати пов'язані з організацією споживання, а також дуже поверхнево описуються витрати на виробництво власної продукції підприємств.

Питання обліку на підприємствах ресторанного бізнесу також розглядається в Методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами №157 від 17.06.2003 року [25, с.1].

Проте в даному нормативному документі взагалі немає визначення витрат для сфери громадського харчування. Витрати описуються лише як частина, що входить до первісної вартості сировини та матеріалів, вони відображаються лише з однієї сторони – придбання сировини та матеріалів та не висвітлюються інші важливі аспекти витрат підприємств громадського харчування. Зокрема, питання витрат на оплату праці, товарів та інших витрат, пов'язаних з виробництвом, а також на реалізацію продукції й на організацію споживання. Натомість визначення поняття витрат у сфері побутових послуг є у даному документі, також описується повний склад витрат. Це свідчить про те, що ці Методичні рекомендації не мають чіткої структури викладання матеріалу, що може призвести до помилкового трактування та визначення.

Інші нормативні документи, які висвітлюють організацію ресторанного господарства не розглядають питання витрат. Тому необхідно створити єдиний нормативний документ (методичні рекомендації), який би узагальнював особливості організації обліку витрат на підприємствах ресторанного бізнесу. Даний документ повинен включати визначення поняття «витрати ресторанного господарства», класифікацію витрат, їх склад, порядок документального, аналітичного та синтетичного обліку з урахуванням специфіки діяльності. Це надасть можливість полегшити облік та скоротити час на його організацію.

Вищевикладене описує загальну категорію «витрати», трактує основну сутність її та є основою для визначення поняття «витрати ресторанного господарства».

Питанням поняття «витрати ресторанного господарства» приділялася не значна увага. Невизначеність у нормативних документах, які стосуються організації ресторанного господарства, зокрема обліку і контролю, чіткого тлумачення призводить до помилкового трактування поняття, що призведе до неправильного визначення складу даних витрат та їх класифікації, тим самим ускладнить облік.

На нашу думку, витрати ресторанного господарства – це грошова форма витрачених за певний період ресурсів, необхідних для здійснення підприємством процесів виробництва та реалізації власної продукції та купівельних товарів, а також організації їх споживання. Дане поняття висвітлює економічну сутність витрат, з урахуванням специфіки економічного виду діяльності – ресторанне господарство. В подальшому додаткового розгляду потребують питання визначення складу та класифікації витрат ресторанного господарства, що деталізують економічну сутність поняття «витрати ресторанного господарства».

За результатами проведеного дослідження:

- проаналізовано еволюцію розвитку категорії «витрати» та встановлено, що на ранніх етапах розглядаються питання відображення витрат та удосконалення форм документального оформлення. На наступних етапах досліджуються сутність витрат та управління ними з точок зору різних напрямлень економічної науки. На сучасному етапі витрати вивчаються у розрізі різних галузей економіки, у т.ч. ресторанного господарства. Даний аналіз дозволяє

використовувати набуті знання для вирішення існуючих проблем обліку витрат різних видів економічної діяльності.

- обґрунтовано ресторанне господарство є одним з найпоширеніших видів економічної діяльності, що потребує вивчення категорії «витрати ресторанного господарства». Серед науковців немає єдності щодо трактування даного поняття. Наявні визначення не відображають особливостей галузі: забезпечення населення послугами з організації харчування і споживання та дозвілля.

- встановлено відсутній нормативний базис для забезпечення трактування категорії «витрати ресторанного господарства». Методичні рекомендації не закладають основ обліку зазначених витрат.

- запропоновано під категорією «витрати ресторанного господарства» розуміти грошову форму витрачених за певний період ресурсів, необхідних для здійснення підприємством процесів виробництва та реалізації власної продукції та купівельних товарів, а також організації їх споживання. Дане поняття висвітлює економічну сутність витрат, з урахуванням специфіки економічного виду діяльності – ресторанне господарство.

Вбачаємо доречним проведення подальших досліджень у напрямках визначення складу та класифікації витрат ресторанного господарства, що деталізують економічну сутність поняття «витрати ресторанного господарства».

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Ільченко Л.Б. Облік та аналіз витрат на виробництво (на матеріалах підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.Б. Ільченко. – К., 2006. – 19 с.

2. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н.С. Андрущенко// Актуальні проблеми економіки. – 2007. - № 5(71). – С.3-7.

3. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект [Електронний ресурс]/ С. Сорока//Економічний аналіз. – 2010. - № 6. - Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf

4. Шкворець Ю.Ф. Роль інституційних чинників в

інноваційному розвитку економіки [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://iee.org.ua/files/conf/conf_article6.pdf

5. Пацула О.І. Соціальні витрати підприємства та їх класифікація/ О.І. Пацула// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2006. - №3.- С. 74-81.

6. Слюсарчук Р.І. Класифікація екологічних витрат і джерела їх виникнення на деревообробних підприємствах/ Р.І. Слюсарчук// Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2003. – Вип. 13.4. – С. 234-238.

7. Мехеда Н.Г. Бюджетування як інструмент управління витратами підприємства[Електронний ресурс]/ Н.Г. Мехеда, Т. Жигліна// Матеріали конференції «Дни науки – 2013» . – Режим доступу:

http://www.rusnauka.com/10_DN_2013/Economics/10_133051.doc.htm

8. Кузнецова М. Логистические затраты: теоретический и практический аспекты / М. Кузнецова//Проблемы теории и практики управления. – 2005. - №2. – С. 61-66.

9. Дідик А.М. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків/ А.М. Дідик, С.Б. Гнатів // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". - 2007. - №594. - С.219-228.

10. Аудит. Економіко-правова бібліотека [Електронний ресурс] . – Режим доступу: http://www.vuzlib.net/audit_1/_index.htm.

11. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна - М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.

12. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь/ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – [3-е изд., перерад. и доп.]. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 480 с.

13. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Сопко В.В. - [3-тє вид., перероб. і доп.]. - К.: КНЕУ, 2000. - 578 с.

14. Велш Глен А. Основы фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.; пер. з англ. О.Мінін, О. Ткач. – К.: Основы, 1997.- 943 с.

15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета/ Соколов Я.В.. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

16. Костюк П.А. Бухгалтерский словарь/ П.А. Костюк. – Мн.: «Высшая школа», 1971. – 160 с.

17. Красий С.А. Краткий бухгалтерский словарь-справочник/

С.А. Красий.- Херсон: Книжно-газетное издательство, 1960. – 124с.

18. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч./ Швець В.Г. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. - К.: Знання, 2008. – 535 с.

19. Міценко Н.Г. Витрати ресторанного господарства, основні шляхи їх оптимізації та резерви економії [Електронний ресурс]/ Н.Г.Міценко, Л.С. Малецька// Збірник науково-технічних праць: науковий вісник. – 2006. – № 16.2. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltnu/16_2/242_Micenko_16_2.pdf

20. Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»/ І.В. Десяткіна – Житомир, 2012. – 24 с.

21. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности/ В.Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 547 с.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

23. Гордієнко Н.І. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО/ Н.І. Гордієнко, Т.В. Гордієнко, Ю.М. Єрохін// Научно-технический сборник. – Коммунальное хозяйство городов. – 2009. - № 89. – С. 339-345.

24. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності №226 від 02.03.2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0145569-02>

25. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами №157 від 17.06.2003 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basete/ua-cmtext/index.htm>

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ

Ринкові перетворення в українській економіці зумовили безліч підходів до організації облікової системи господарюючих суб'єктів, основу якої становить облікова політика підприємства.

Поняття облікової політики в Україні з'явилося як результат процесів реформування національної системи бухгалтерського обліку, але окремі її організаційні аспекти мали місце у вітчизняній практиці задовго до її появи [2, с. 17-21; 3, с. 3].

Взагалі, облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років засвідчує, що значний вклад у розвиток методології облікової політики зробили вітчизняні вчені, зокрема: М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А. М. Герасимович, З. В. Гуцайлюк, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, Л. М. Кіндрацька, А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кужельний, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, Л. Г. Ловінська, Є. В. Мних, О. А. Петрик, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, С. В. Свірко, П. Я. Хомин, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, С. І. Шкарабан, а також зарубіжні науковці: І. Ансофф, А. С. Бакаєв, Т. С. Безруких, Л. А. Бернстайн, М. Ф. Ван Бреда, С. Л. Брю, М. І. Кутер, К. Р. Макконел, М. Р. Метьюс, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, М. Х. Б. Перера, М. Портер, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман та інші.

Незважаючи на цінність результатів їх досліджень, питання методології та організації облікової політики у роботах цих авторів якщо і розглядаються, то досить стисло, а дискусійний характер окремих положень не забезпечує чітке визначення шляхів подальшого її розвитку. Огляд літератури показав, що вчені досліджують тої чи інший аспект використання в управлінні облікової інформації.

Серед невирішених раніше частин загальної проблеми можна виділити такі. Перед підприємством постає проблема у створенні максимально ефективної та надійної системи бухгалтерського обліку. Проблематичність постає в тому, що перед керівником та головним бухгалтером існує низка варіантів відображення фактів господарського життя підприємства у звітності (метод нарахування амортизації, метод оцінки вибуття запасів, склад і перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції тощо). Вдалий вибір того чи іншого способу відображення інформації в обліку є запорукою ефективного подальшого управління підприємством. Оскільки всі альтернативні способи та методи розрахунку облікових даних, які запропоновані законодавством повинні знайти своє відображення в обліковій політиці підприємства, то цей документ є основою для організації обліку. Тобто облікова політика конкретного підприємства залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Тому, нами поставлена мета – забезпечити комплексний підхід у застосуванні інформації бухгалтерського обліку в процесу прийняття управлінських рішень. Метою є розкриття та висвітлення суті основних положень, що стосуються облікової політики підприємства, так як ефективна організація бухгалтерського обліку починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку - первинного спостереження, вартісного виміру, поточної угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності [1].

Облікова політика поєднує обрані підприємством способи ведення обліку, що допускаються законодавчими і нормативними актами, що входять в систему нормативного регулювання бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Це знаходяться в зв'язках один з одним способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, обробки інформації та інші способи і прийоми.

Зміст і напрямок облікової політики підприємства повинні сприяти такій організації облікової системи, при якій облік максимально сприяє вирішенню проблем контролю та управління при взаємодії з зовнішніми суб'єктами. Облікова політика підприємства повинна забезпечувати достовірність та інформативність звітних даних, баланс інтересів різних груп користувачів звітності, своєчасне формування управлінської інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, мінімізуючи при цьому рівень оподаткування. Іншими словами, облікова політика є одним з основних інструментів контролю та управління господарюючим суб'єктом.

Проблеми розкриття інформації вирішуються в межах облікової політики (рис. 1).

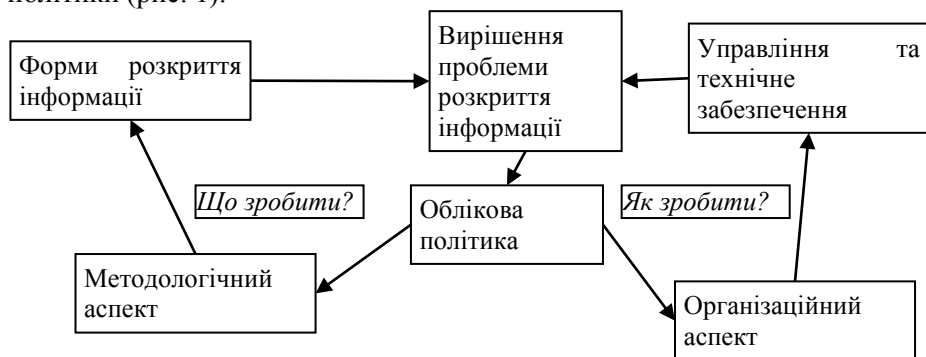


Рис. 1. Облікові аспекти розкриття інформації в межах облікової політики

Методологічний аспект цього процесу включає: окреслення завдань і суб'єктів господарювання, на які поширюються ці завдання; визначення обсягів та порядку оприлюднення звітності і подання інформації у звітності; встановлення правил ведення бухгалтерського обліку та порядку отримання звітних показників.

Організаційний аспект повинен забезпечити практичну реалізацію методологічних проблем, визначаючи виконавців, строки, необхідні засоби (фінансові, інформаційні та ін.). Повнота, глибина розкриття, доцільність, раціональність і ефективність господарських операцій досягаються завдяки складовим методу бухгалтерського обліку, зокрема таким як документування, інвентаризація, подвійний запис, оцінка, калькулювання, баланс, звітність. [5, с 53-55]

Використання механізму раціонально побудованої облікової політики для цілей контролю фінансових результатів, на нашу думку, можливо через оптимізацію методичних і організаційно-технічних способів ведення обліку.

Методичні способи ведення обліку - це способи формування інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства, а також про його податкових зобов'язаннях, що включають:

- Способи обліку, варіантність яких передбачено чинним законодавством та нормативними актами з бухгалтерського обліку;
- Способи обліку, опис яких відсутній в чинному законодавстві та нормативних актах з бухгалтерського обліку;
- Способи обліку, варіантність яких обумовлено суперечностями і недосконалістю чинного законодавства та нормативних актів з бухгалтерського обліку [6, с. 71].

Оптимізація методичних способів ведення обліку націлена на закріплення в обліковій політиці обраних підприємством найкращих способів ведення бухгалтерського, управлінського та статистичного обліку, а також обліку з метою оподаткування окремих видів доходів і витрат, на основі яких здійснюється контроль і управління формованими фінансовими результатами.

До способів ведення бухгалтерського обліку, затверджується при формуванні облікової політики підприємства для застосування в поточної господарської діяльності, належать: методи нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; порядок оцінки виробничих запасів і обліку заготовляння матеріалів; порядок списання загальногосподарських витрат і способи оцінки незавершеного виробництва; методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та ін.

До способів ведення обліку для цілей оподаткування, затверджується при формуванні облікової політики підприємства, відносяться: порядок угруповання витрат і методи оцінки сировини і матеріалів, методи нарахування амортизації майна і підходи до створення резерву по сумнівних боргах і з гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування; порядок визнання доходів і витрат (касовий метод і метод нарахування); порядок обчислення і сплати авансових платежів з податку на прибуток та ін.

Способи ведення управлінського обліку являють собою сукупність обраних господарюючим суб'єктом і закріплених в обліковій політиці методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Як правило, методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у бухгалтерському та управлінському обліку збігаються. Це пов'язано з тим, що механізм калькуляційного обліку, з одного боку, є невід'ємною частиною управлінської бухгалтерії в силу того, що процес основного виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) практично завжди виступають центральним елементом системи управління підприємством, з іншого боку, він нерозривно пов'язаний з урахуванням бухгалтерським, оскільки собівартість продукції (робіт, послуг) відіграє важливу роль у визначенні фінансового результату як по підприємству в цілому, так і по окремих його центрах відповідальності. Однак, в обліковій політиці підприємства для цілей управлінського обліку можуть бути затверджені методи обліку витрат, відмінні від встановлених в бухгалтерському обліку, в тому числі і методи, самостійно ним розроблені.

Інформація статистичного обліку формується виходячи із способів і методів ведення обліку, прийнятих в обліку бухгалтерському. Така наступність способів і методів обліку викликана тим, що статистичний облік ґрунтується на інформації, відображеній у фінансовій звітності та сформованій за правилами бухгалтерського обліку. У той же час в обліковій політиці підприємства, на нашу думку, може встановлюватися порядок розрахунку окремих аналітичних показників, за якими у нормативній і економічній літературі відсутні єдині методики обчислення, а також описуватися порядок розрахунку окремих показників статистичного обліку, розроблених підприємством самостійно.

Вибрані і закріплені в обліковій політиці способи ведення бухгалтерського, управлінського та статистичного обліку, а також обліку з метою оподаткування визначають порядок формування інформації про доходи та витрати підприємства, його фінансове і майнове становище, надаючи тим самим вплив на фінансовий результат. Фінансовий результат роботи підприємства можна представити як сумарну складову всіх встановлених і оцінених у грошовому вираженні способів обліку доходів і витрат з урахуванням

їх реальної величини, "очищеної" від впливу прийнятих методів обліку. Іншими словами, умовний за своєю природою, вибір методики обліку доходів і витрат призводить до реальних змін величини фінансового результату. При цьому основний вплив на величину фінансових результатів надають методи бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування, оскільки вони є визначальними при побудові облікової системи підприємства.

Способи ведення бухгалтерського обліку забезпечують формування інформації про величину фінансових результатів діяльності підприємства, що відображається у фінансовій звітності. Адміністрація підприємства зацікавлена у виборі таких способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які забезпечують формування найбільшої величини фінансових результатів, оскільки це є не тільки гарантом високих дивідендів власників і акціонерів, але і в значній мірі визначає інвестиційну привабливість господарюючого суб'єкта. З іншого боку, управління економічним суб'єктом має бути орієнтоване на ефективне здійснення ним діяльності протягом тривалого періоду часу. У зв'язку з цим короткострокові цілі з отримання максимального фінансового результату можуть підмінятися довгостроковими, нерідко на шкоду короткостроковим. Тобто адміністрація економічного суб'єкта може і повинна вибирати такі методи обліку, які сприяють забезпеченню ефективності господарювання підприємства протягом тривалого періоду часу. До методів ведення обліку, що сприяє ефективному господарюванню економічного суб'єкта, відносяться:

- Прискорені методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів;
- Метод ФІФО при оцінці матеріально-виробничих запасів;
- Оцінка незавершеного виробництва за вартістю сировини і матеріалів;
- Інші методи, які, незважаючи на скорочення прибутку в поточному періоді, за рахунок прискорення оборотності основних і оборотних коштів, призводять до збільшення фінансових результатів у довгостроковому періоді.

Вибір способів ведення обліку з метою оподаткування впливає, насамперед, на податкові зобов'язання підприємства, тому як власники, так і адміністрація зацікавлені у виборі таких методів обліку, які дозволили б мінімізувати податкові зобов'язання. У складі

способів ведення обліку з метою оподаткування, що забезпечують формування найменшої величини фінансового результату, що є базою для обчислення податку на прибуток, визнаються: нелінійний метод нарахування амортизації основних засобів, метод ФІФО при оцінці матеріально-виробничих запасів в умовах інфляції, створення резервів майбутніх витрат, резерву по сумнівних боргах і ін.

Таким чином, встановлюючи способи і методи обліку окремих об'єктів і операцій у бухгалтерському та обліку з метою оподаткування в різному їх поєднанні, адміністрація економічного суб'єкта може варіювати величину фінансових результатів. При цьому найбільший фінансовий результат у короткостроковому періоді можливий при встановленні "уповільнених", консервативних способів ведення бухгалтерського обліку та прогресивних способів ведення обліку з метою оподаткування. Така облікова стратегія характерна для побудови облікової системи господарюючого суб'єкта при орієнтації адміністрації на інтереси власників і акціонерів підприємства.

Однак, формуючи облікову політику, адміністрація підприємства може ставити перед собою й інші цілі, не пов'язані з інтересами власників. У цих умовах облікова політика формується таким чином, щоб забезпечити найменшу трудомісткість облікових процедур. Вибір облікової стратегії, орієнтованої на зниження трудомісткості обліку, обумовлений тим, що способи ведення бухгалтерського та обліку з метою оподаткування навіть за однорідними операціями не завжди збігаються. Так, наприклад, у бухгалтерському обліку резерв сумнівних боргів формується виходячи з повної суми дебіторської заборгованості, що не погашеної в строк і не забезпеченої відповідними гарантіями, а за податковим законодавством встановлено наступний порядок формування резерву по сумнівних боргах: за сумнівної заборгованості з терміном виникнення понад 90 днів в суму створюваного резерву включається повна сума виявленої на підставі інвентаризації заборгованості; по сумнівної заборгованості з терміном виникнення від 45 до 90 днів в суму резерву включається 50 відсотків від суми заборгованості; по сумнівної заборгованості з терміном виникнення до 45 днів резерв не створюється. При цьому сума резерву, не повинна перевищувати 10 відсотків від виручки звітного (податкового) періоду. Крім того, в бухгалтерському законодавстві передбачена більша порівняно з податковим законодавством варіантність методів обліку амортизації

основних і нематеріальних активів, оцінки незавершеного виробництва, способів підрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) та ін. Резюмуючи вищевикладене, слід, що на практиці сформовані два основні варіанти формування облікової стратегії (безумовно, існують і проміжні рішення):

1. Облікова стратегія, орієнтована на інтереси власників і акціонерів підприємства і передбачає максимальне розділення способів ведення бухгалтерського та податкового обліку;

2. Облікова стратегія, орієнтована на зниження трудомісткості обліку і передбачає максимальне зближення, гармонізацію способів ведення бухгалтерського та податкового обліку.

Однак, на нашу думку, і та, і інша облікова стратегія не позбавлені недоліків. Недоліками першої стратегії є велика трудомісткість ведення обліку, в результаті чого зростає кількість помилок, знижуються контрольні можливості обліку, що, в кінцевому рахунку, призводить до збільшення економічних санкцій з боку податкових органів і, як наслідок, до загального зниження ефективності функціонування господарюючого суб'єкта.

Недоліком другої облікової стратегії є свідоме заниження адміністрацією фінансових результатів діяльності організації, оскільки найбільша гармонізація бухгалтерського та податкового обліку досягається при виборі "уповільнених" методів обліку. До того ж повної гармонізації бухгалтерського та податкового обліку практично досягти неможливо з огляду на те, що чинне законодавство по багатьом елементам облікової політики не передбачає абсолютно ідентичних методів бухгалтерського та податкового обліку.

Вплив методів бухгалтерського та обліку з метою оподаткування на ефективність функціонування підприємства в довгостроковому періоді і трудомісткість обліку в будівельних організаціях

На нашу думку, облікову політику слід формувати таким чином, щоб вона сприяла ефективному функціонуванню господарюючого суб'єкта в довгостроковому періоді і тим самим відповідала завданням контролю фінансових результатів. Побудова облікової стратегії, орієнтованої на цілі контролю фінансових результатів, має передбачати вибір таких методів ведення обліку, які, з одного боку, забезпечували б інвестиційну привабливість підприємства і задовольняли інтереси власників, з іншого - не приводили б до великої

трудомісткості облікових процедур. У табл.1 представлено проведене нами дослідження впливу методів бухгалтерського та обліку з метою оподаткування на ефективність функціонування і трудомісткість обліку стосовно особливостей будівельного виробництва.

Таблиця 1

Вплив методів бухгалтерського та обліку з метою оподаткування на ефективність функціонування підприємства в довгостроковому періоді та її трудомісткість

Елемент облікової політики	Метод бухгалтерського обліку	Метод обліку з метою оподаткування	Ефективність функціонування підприємства в довгостроковому періоді при одночасному застосуванні методів бухгалтерського та обліку з метою оподаткування	Трудомісткість обліку при одночасному застосуванні методів бухгалтерського та обліку з метою оподаткування
01	02	03	04	05
Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	Прямолінійний	Прямий	Низька	Низька
		Непрямий	Висока	Висока
	Метод зменшення залишкової вартості	Прямий	Низька	Висока
		Непрямий	Низька	Висока
	Кумулятивний	Прямий	Низька	Висока
		Непрямий	Висока	Висока
	Виробничий	Прямий	Низька	Висока
		Непрямий	Залежить від обсягу виробництва	Висока

Продовження табл.1

01	02	03	04	05
Оцінка виробничих запасів в умовах інфляції	по середній собівартості	за середньою собівартістю	-	Низька
		за ідентифікованою вартістю	-	Висока
		ФІФО	Низька	Висока
	за ідентифікованою вартістю	за середньою собівартістю	-	Висока
		за ідентифікованою вартістю	-	Низька
		ФІФО	Низька	Висока
	ФІФО	за середньою собівартістю	-	Висока
		за ідентифікованою вартістю	-	Висока
		ФІФО	Низька	Низька
Оцінка незавершеного виробництва	За фактичною собівартістю	пропорційно частці незавершених замовлень на виконання робіт у загальному обсязі виконуваних робіт	-	Висока
	За нормативною собівартістю	пропорційно частці незавершених замовлень на виконання робіт у загальному обсязі виконуваних робіт	-	Висока

Продовження табл.1

01	02	03	04	05
Метод обліку витрат на виробництво	позамовний	пропорційно частці незавершених замовлень на виконання робіт у загальному обсязі виконуваних робіт	-	Висока
	метод накопичення	пропорційно частці незавершених замовлень на виконання робіт у загальному обсязі виконуваних робіт	-	Низька
Створення резервів майбутніх витрат	утворюються	утворюються	Висока	Низька
		не утворюються	Низька	Висока
	не утворюються	утворюються	Висока	Висока
		не утворюються	Низька	Низька
Створення оціночних резервів	утворюються	утворюються	Висока	Висока
		не утворюються	Низька	Висока
	не утворюються	утворюються	Висока	Висока
		не утворюються	Низька	Висока

З табл. 1 видно, що найбільший ефект облікової стратегії, орієнтованої на цілі контролю фінансових результатів, досягається при встановленні як у бухгалтерському, так і в обліку з метою оподаткування:

- для обліку матеріально-виробничих запасів методу ФІФО;

- для обліку витрат на виробництво методу накопичення;
- створення резервів майбутніх витрат і платежів.

При виборі методів обліку матеріально-виробничих запасів за собівартістю кожної одиниці або середньої собівартості в бухгалтерському та податковому обліку також можна забезпечити ефективність функціонування господарюючого суб'єкта з одночасним зниженням трудомісткості облікових операцій.

І все-таки слід зауважити, що для більшості доданків облікової політики визначити такі способи ведення бухгалтерського та податкового обліку, які забезпечували б і ефективність господарювання, і зниження трудомісткості обліку практично неможливо.

У цій ситуації підприємство повинно самостійно виходячи з умов своєї діяльності вирішити, яким методам зробити перевагу.

Таким чином, при формуванні облікової політики, орієнтованої на цілі контролю, підприємство має встановлювати способи ведення бухгалтерського та обліку з метою оподаткування виходячи зі співвідношення "ефективність / трудомісткість", де під ефективністю розуміється здатність підприємства прибутково здійснювати свою діяльність протягом тривалого періоду часу.

Чим більше значення зазначеного співвідношення, тим більше встановлюваний метод обліку буде сприяти здійсненню контролю на підприємстві.

Оцінка такого співвідношення може вироблятися як на основі використання математичних моделей, так і професійного судження працівників бухгалтерської служби та внутрішнього контролю підприємства.

Однак ретельно підібрані і затверджені в обліковій політиці методичні способи ведення бухгалтерського, управлінського та статистичного обліку, а також обліку з метою оподаткування можуть не давати очікуваного ефекту, якщо організація обліку на підприємстві не буде адекватна вимогам.

Організація обліку - це сукупність процедур і дій по збору, реєстрації та узагальненні інформації про майно, зобов'язання організації і їхньому русі шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій.

Вона покликана впорядкувати облікову роботу з отримання достовірної, повної та своєчасної інформації про фінансово-

господарські операції підприємства, а також забезпечити ефективний контроль, для чого в обліковій політиці закріплюються організаційно-технічні способи ведення обліку, які встановлюють:

- Організацію бухгалтерської служби;
- Організацію податкової служби або організацію роботи бухгалтерської служби в частині податкового обліку;
- Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить застосовувані на підприємстві рахунки, необхідні для ведення синтетичного та аналітичного обліку;
- Форми первинних документів, що використовуються для оформлення господарських операцій, по яких не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- Склад, форму і способи формування аналітичних регістрів податкового обліку;
- Порядок проведення інвентаризації майна і зобов'язань;
- Правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- Інші положення, необхідні для організації обліку.

Використання організаційно-технічних способів ведення обліку для цілей контролю фінансових результатів дозволяє організувати рух інформаційних потоків таким чином, щоб забезпечити оперативність формування облікової інформації та своєчасність виявлення виникаючих відхилень.

У зв'язку з цим з усієї сукупності встановлюваних способів ведення обліку найбільше значення для побудови дієвої системи обліку та контролю на підприємстві, на нашу думку, мають ті з них, які регламентують організацію документообігу на підприємстві.

Організація раціонального документообігу з позиції забезпечення дієвого контрольного процесу на підприємстві передбачає побудову такої схеми взаємин функціональних підрозділів, окремих служб і виконавців господарюючого суб'єкта з приводу створення, обробки і передачі первинних і зведених облікових документів, яка дозволила б забезпечити своєчасне формування та надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Тобто при побудові схеми документообігу господарюючого суб'єкта, орієнтованої на вирішення завдань фінансово-

господарського контролю, основна увага повинна бути приділена, по-перше, взаєминам між окремими структурними підрозділами підприємства і, по-друге, складу та змісту облікової документації, що дозволяє мінімізувати обсяг облікових процедур, з одного боку, і забезпечити всіх зацікавлених користувачів необхідною інформацією, з іншого.

Взаємовідносини між структурними підрозділами підприємства повинні будуватися таким чином, щоб забезпечити достатню поділ функціональних обов'язків працівників з санкціонування, управління та обліку операцій з одночасним зниженням дублювання операцій з формування інформації про факти господарської діяльності.

Відомо, що схема взаємовідносин структурних підрозділів і, відповідно, документообіг підприємства безпосередньо залежать його від організаційної структури. Чим складніше організаційна структура, чим більше функціональних служб і підрозділів, тим складніше зв'язку між окремими його підрозділами і тим більше вони відповідають завданням контролю господарюючого суб'єкта.

Дієва система взаємного і посадового управлінського контролю даного підприємства сприяє підвищенню повноти та достовірності облікових даних, оперативності обліку, запобігання непродуктивних втрат та неефективного використання ресурсів, іншими словами, більшою мірою відповідає цілям фінансово-господарського контролю.

Для організації внутрішнього контролю важливе значення має також процедура складання та подання первинних і зведених облікових документів.

Внутрішнім положенням про документообіг повинні бути передбачені терміни, періодичність, форма та порядок надання документів, що забезпечують належний контроль діяльності підприємства.

Основна увага в процесі складання схеми документообігу господарюючого суб'єкта повинно відводитися визначенням по кожному структурному підрозділу з урахуванням сформованих економічних зв'язків між ними складу і змісту облікових документів.

Форма і зміст облікової документації повинні визначатися потребами в інформації наступного в контрольному циклі ланки обліку або управління, тобто сформована кожним структурним підрозділом облікова документація повинна мати таку ступінь

аналітичності інформації, яка необхідна для здійснення контролю на наступному його стадії або для прийняття управлінських рішень.

Оскільки контрольний процес і прийняті всіма ланками управлінських системи рішення з управління кінцевими результатами діяльності підприємства спираються на інформацію, що формується обліковою системою, важливим питанням стає процес її формування.

Створювана обліковою системою інформація про фінансові результати повинна не тільки відображати виявлені за підсумками роботи підприємства результати його діяльності, але і бути досить достовірної та корисною для всіх зацікавлених користувачів.

В економічній літературі поширена думка, відповідно до якої достовірність сформованої облікової інформації про операції та факти господарської діяльності організації можна забезпечити при використанні організаційно-технічних та методичних процедур, якими є:

- Наявність дозвільних підписів керівника та головного бухгалтера на фінансових документах, а також підписів старших бухгалтерів на перевірених ними журналах-ордерах;
- Виписка рахунків-фактур або накладних в кількох примірниках під копірку;
- Підшивка копій документів у спеціальні папки;
- Суцільна нумерація документів та реєстрація їх у спеціальних журналах;
- Організація раціонального документообігу та періодичних зустрічних взаємоперевірок, які проводяться різними ланками бухгалтерії;
- Проведення інвентаризацій і т.п.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки і окреслити перспективи подальших розробок. Не заперечуючи позитивності такого підходу, вважаємо, що з точки зору вивчення та оцінки облікової інформації про фінансові результати в процесі їх внутрішнього контролю, він явно недостатній, оскільки в основному розглядає лише технологію облікового процесу.

Нам здається, що високий якісний рівень облікової інформації про фінансові результати діяльності підприємства можна досягти тільки на основі використання методологічних принципів обліку: документації та інвентаризації, рахунків та подвійного запису, оцінки та калькуляції, системи звітності. Тобто з методологічної точки зору

облік повинен бути організований таким чином, щоб він, формуючи інформацію про фінансові результати діяльності підприємства, сам забезпечував її достовірність, повноту, надійність і корисність для зацікавлених користувачів.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Белоусова І. А. Організація роботи облікового апарату як елемент облікової політики// Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2004. – №1/27. – с. 17-21
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. –Житомир: Рута, 2006. – 832 с.
4. Волкова І. А., Калініна О. Ю. Державний контроль зовнішньоекономічної діяльності, як головна передумова економічної безпеки країни // Економічний простір. – 2009. – № 22/2. – С. 236-243.
5. Житний П. Є. Роль облікової політики в системі інформаційного забезпечення управління фінансовими та промисловими структурами / П. Є. Житний // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: Зб. мат. II Міжнар. наук.-практ. конф. 15-16 трав. 2008. – К.: МІБО КНЕУ, 2008. – С. 53—55
6. Кулинина Г. В. Внутренний контроль и аудит: Учебное пособие. - М.: Финансовая академия, 2000. - 88 с.
7. Николаева С. А. Учетная политика организации на 2002 год: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. - Изд. 6-е, перераб. и доп. - М.: Аналитика-Пресс, 2002. - 360 с.
8. Николаева С., Шебек С. Учетная политика как инструмент управления // РЦБ. - 2001. - №1. - с. 44-47.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ

Постановка проблеми. Облік витрат на підприємствах громадського харчування відноситься до дискусійної тематики, якій на сьогоднішній день приділяється особлива увага. Багато в чому нерозв'язаність цих питань визначається залежністю цієї галузі від попиту та контингенту споживачів. Присутність сфері громадського харчування елементів як виробництва, так і торгівлі та використання значної номенклатури страв, напоїв, що постійно змінюється, також породжує проблеми в обліку та калькулюванні собівартості продукції.

Облік витрат підприємств громадського харчування має свої особливості, як в методологічних принципах, так і в документальному оформленні, веденні аналітичного обліку за стравами, в застосуванні форм облікових регістрів, інформаційного забезпечення звітності. Це обумовлено змінами в правових та економічних відносинах при продажу продукції, формуванням нових відносин між продавцем та покупцем і виникненням нових видів реалізації при відсутності готівкових грошових коштів для розрахунків, а також групуванням даних згідно з вимогами податкової звітності.

В сучасних умовах розвитку економіки України значно збільшився товарообіг покупних товарів на підприємствах громадського харчування, відповідно зросли і розміри їх витрат. Це, в свою чергу, призвело до виникнення нових проблем в обліку витрат, розв'язання яких потребує подальшого удосконалення облікової роботи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій показав, що проблеми економіки громадського харчування у теперішній час вивчаються цілою групою дослідників: Солошенко Л.Ю., Романов О.Г., Бутинець Ф.Ф. та ін.. Зокрема, Калайтан Т.В. запропонував концепцію організації обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності на підприємствах громадського харчування та трансфертного ціноутворення [1, с. 8]. Низка питань носить дискусійний характер, одним з яких є порядок обліку доходів та витрат підприємства, які в кінцевому випадку і формують прибуток

підприємства громадського харчування.

Мета дослідження полягає у вивченні підходів в обліку витрат підприємств громадського харчування та обґрунтованості їх доцільності, що має важливе значення для практичної реалізації як окремих управлінських функцій, так і розвитку системи управління витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прибуток підприємств громадського харчування від основної діяльності, як і будь-якого іншого підприємства, визначається як різниця суми одержаних доходів та понесених у результаті діяльності витрат. Так як прибуток підприємств громадського харчування формується як єдиний показник виробництва та реалізації продукції власного виробництва, а також покупних товарів, то її можна визначити на загальному рівні виробничих та збутових підрозділів. Розрізненість інформації про витрати на окремих бухгалтерських рахунках, а також включення в собівартість готової продукції лише витрат на сировину практично виключають можливість визначити їх загальну величину для формування прибутку.

Так, Калайтан Т.В. вважає, що слід використовувати рахунок 902 “Собівартість реалізованих товарів” лише в частині величини набору сировини. Крім того, Калайтан Т.В. пропонує диференціювати торгіві націнки в залежності від поетапного здійснення виробництва та реалізації продукції на 2 категорії: перші повинні покривати виробничі витрати; другі – витрати на реалізацію покупних товарів і продукцію власного виробництва, та витрати пов’язані з організацією споживання продукції. Автор вказує, що це можливість відповідним чином оцінювати формування витрат за центрами відповідальності, враховуючи при цьому право кожного центру на частину прибутку, що міститься в торгових націнках [5].

Ми вважаємо, що в роботі підприємств громадського харчування потрібний чіткий прояв централізації витрат на приготування та реалізацію продукції. До числа переваг централізації витрат можна віднести об’єднання та спеціалізацію праці як за обліком так і за контролем.

В умовах централізації витрат підприємства громадського харчування розширюють можливості ведення внутрішнього господарського розрахунку, оскільки планування та облік основного показника об’єму товарообігу може здійснюватися і за ти невеликими

підприємствами, які прикріплені до основного виробництва.

Для громадського харчування характерна наявність великої кількості малих підрозділів. Надання їм розрахункового рахунку в банку та наділення їх правом юридичної особи було б не виправданим збільшенням адміністративних витрат, значне ускладнення фінансових та економічних взаємовідносин. Малий об'єм роботи, територіальна розкиданість, невелика кількість робітників виключає доцільність ведення самостійного обліку та звітності.

З нашої точки зору на підприємствах громадського харчування повинний бути єдиний центр відповідальності за одержані доходи та понесені витрати, оскільки, ми вважаємо, що підприємства громадського харчування є симбіозом торгового та виробничого підприємства з єдиним центром формування прибутку.

Після реформування бухгалтерського обліку у 2000 році був обраний єдиний підхід відносно відображення в обліку процесу реалізації та одержання доходів, однак, це призвело до виникнення інших протиріч. До реформування бухгалтерського обліку у собівартість виготовлених блюд в громадському харчуванні включалася лише вартість сировини та матеріалів (продуктів харчування), які використовуються для виробництва продукції. У свою чергу, облік вартості запасів підприємства громадського харчування вели за обліковими цінами (покупними або продажними, в залежності від облікової політики підприємства). Усі ж інші витрати, які пов'язані з виробництвом та реалізацією виготовленої продукції (включаючи заробітну плату, амортизацію обладнання), вважалися витратами обігу та ураховувалися на рахунку 44 „Витрати обігу”, що раніше застосовувався (в наш час для обліку аналогічних витрат використовуються рахунки 92 „Адміністративні витрати” та 93 „Витрати на збут”).

Введення в дію національних стандартів обліку призвело до виникнення різних точок зору з приводу організації обліку на підприємствах громадського харчування. Частина бухгалтерів визнала доцільність його організації за аналогією з обліком на виробничих підприємствах, а частина придержується старого порядку з застосуванням рахунків та субрахунків нового Плану рахунків, тобто виникло два підходи до організації обліку у громадському харчуванні: виробничий та торгово-виробничий.

Згідно з першим підходом облік витрат на виготовлення власної

продукції ведеться на рахунку 23 „Виробництво”, за дебетом якого відображаються прямі витрати (сировина, витрати на оплату праці кухарів та офіціантів та інші прямі витрати), а також списані змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

До виробничої собівартості готової продукції прямим шляхом можна включити:

- вартість продуктів, з яких готується страва;
- заробітна плата кухарів, яка нараховується за відрядними розцінками в залежності від кількості приготовлених страв;
- обов’язкові відрахування на соціальні заходи від сум такої нарахованої заробітної плати кухарям;
- амортизація обладнання та вартість електроенергії, яка витрачена на приготування страв виходячи зі споживаної кількості, яку визначають на підставі паспорту на електрообладнання, якщо на кожному з них готується окрема страва (хоча на практиці зазвичай готують різні страви на одному виді обладнання і пряме включення вартості електроенергії до складу виробничої собівартості майже неможливо).

Заробітну плату кухарів при погодинній системі оплати праці, заробітну плату завідуючого виробництвом, який виконує в основному адміністративні функції та контролює роботу кухарів, обов’язкові відрахування на заробітну плату таких працівників, амортизацію обладнання, якщо воно використовується для приготування різних страв, неможливо розподілити на об’єкти обліку витрат прямим шляхом. Тому такі витрати відносяться до загальновиробничих та ураховуються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”. В свою чергу, їх можна поділити на постійні та змінні. Зауважимо, що в залежності від умов діяльності конкретного підприємства один і той самий вид витрат може бути як змінним, так і постійним.

До змінних, наприклад, можна віднести:

- заробітну плату завідуючого виробництвом, що нараховується виходячи з окладу, що залежить від категорії підприємства;
- заробітну плату ремонтного робітника, яка нараховується з урахуванням кількості одиниць відремонтованого обладнання;
- обов’язкові нарахування на заробітну плату вище вказаних робітників;

- амортизацію обладнання загальновиробничого призначення, яка нараховується відповідно до виробничого методу;
- вартість допоміжних матеріалів та малоцінних швидкозношуваних предметів, які списуються у відповідності до встановлених ставок на 1 тис.грн. виготовленої продукції та ін.

До складу постійних витрат можна включити:

- матеріали, що використовуються на прибирання виробничого приміщення;
- заробітну плату комірника, технічок, сторожів та іншого обслуговуючого персоналу, яка не залежить від об'єму виробництва;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату таких робітників;
- вартість електроенергії витраченої на освітлення виробничого приміщення;
- орендну плату за використання виробничого приміщення та обладнання;
- амортизацію і витрати на здійснення ремонтів обладнання та приміщення загальновиробничого призначення та ін.

Проте, така організація обліку витрат на виготовлення власної продукції зручна лише для великих підприємств громадського харчування, де є можливість організувати облік витрат праці та заробітної плати, а також амортизації у розмірі конкретних видів продукції та асортиментних позицій.

Однак підприємства громадського харчування не завжди можуть адекватно організувати облік цих витрат. Тому малі підприємства громадського харчування можуть застосовувати спрощений метод, за яким на рахунку 23 “Виробництво” прямо відноситься лише вартість продуктів, що використані для виготовлення продукції. Інші виробничі витрати (заробітна плата кухарів, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація та ін.), які неможливо достовірно співвіднести з кожним конкретним видом продукції, ураховуються на 91 “Загальновиробничі витрати”, а в кінці місяця розподіляються за видами продукції згідно з П(С)БО 16 “Витрати”.

У зв'язку зі специфікою сфери громадського харчування аналітичний облік готових страв та кулінарних виробів потрібно організовувати за обліковими цінами, в якості яких можна рекомендувати продажні ціни, адже згідно зі статтею 8 Закону

України „Про бухгалтерський облік” керівник підприємства може самостійно обирати форму бухгалтерського обліку, порядок та спосіб узагальнення інформації в регістрах обліку з дотриманням єдиних принципів, встановлених даним Законом, але з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Продажна вартість продукції визначається на підставі кошторисів та розрахунків з урахуванням передбачених витрат на приготування продукції за її видами. Об’єм випущеної продукції та об’єм реалізації (товарообіг) визначається на підставі щоденного плану-меню та розрахованих продажних цін.

Калькуляція фактичної виробничої та повної собівартості готових страв складається на підставі господарських операцій. Однак, на практиці визначити фактичну собівартість кожної страви доволі складно і тому можна просто розрахувати відхилення облікової вартості від її фактичної собівартості.

Торгово-виробничий підхід передбачає облік сировини на рахунку 28 „Товари”. Облік сировини, що використана на виготовлення страв також ведеться на рахунку 23 „Виробництво” за обліковими (продажними) цінами. Витрати, які пов’язані з приготуванням та реалізацією продукції власного виробництва, які раніше входили до складу витрат обігу, в наш час згідно з вимогами П(С)БО 16 „Витрати” включаються до адміністративних витрат та витрати на збут і ураховуються відповідно на рахунках 92 „Адміністративні витрати” та 93 „Витрати на збут”.

Крім того, окремі види витрат обігу згідно з П(С)БО 9 „Запаси” включаються до первісної вартості запасів. Так, окрім транспортно-заготівельних витрат в первісну вартість включаються витрати, що безпосередньо пов’язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях

Отже, можна зробити висновок, що до таких витрат відноситься заробітна плата кухарів, нарахування в соціальні фонди з заробітної плати, амортизація обладнання, що використовується безпосередньо для виготовлення страв та ін. Їх можна обліковувати на рахунку 286.

Що стосується торгової націнки, то вона представляє собою відсоток відношення вартості сировини та матеріалів до суми інших витрат на виготовлення продукції та запланованого прибутку. При чому торгова націнка повинна забезпечити покриття витрат підприємства громадського харчування, одержання їм прибутку, а

також включає суми ПДВ у складі ціни продажу, якщо підприємство є платником ПДВ.

Таким чином, можна зробити висновок, що застосування рахунку 28 „Товари” не спрощує облік витрат на виготовлення страв та кулінарних виробів, та потребує багатьох розрахунків. Торгово-виробничий підхід містить низку проблем, які можуть призвести до порушення загальних правил бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виробничий підхід також потребує багатьох розрахунків, однак користувачі можуть отримати більш достовірну інформацію. Він забезпечує більш точний розрахунок доходу від реалізації продукції, тому що заснований на її конкретній продажній ціні. Торгово-виробничий підхід до організації бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування у зв'язку з застосуванням середньої торгової націнки призводить до викривлення суми доходу. Тому вважаємо, що застосування виробничого підходу до організації обліку на підприємствах громадського харчування більш доцільно у порівнянні з торгово-виробничим підходом.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 “Запасы” утв. приказом Министерства финансов Украины от 20.10.1999 г. № 246 // *Налоги и бухгалтерский учет.* – 2005.- № 8 (128).- с.34-38.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 “Расходы”, утв. приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 87 // *Налоги и бухгалтерский учет.* – 2005.- № 8 (128).- с.65-70.
3. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні / за ред. проф.Ф.Ф. Бутинця. – Житомир:ПП “Рута”, 2002. – 440 с.
4. Бухгалтерський облік у галузях економіки / за ред. П.Й. Атамас. – Київ: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
5. Калайтан Т.В. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяльністю підприємств громадського харчування// Автореферат...дис...канд...екон.наук: 08.06.04.- Львів:2004. – 20с.
6. Назарбаева Р., Голошевич И. Учет в общепите// *Бухгалтерия.* –2003.№47(566) – с.24-36.
7. Романов А.Г. Организация деятельности в сфере общественного питания. – Харьков: Центр Консульт, 2004. – 268 с.

8. Солошенко Л., Федорченко Ф., Борщ Н. Громадське харчування: особливості обліку. – Х.: Фактор, 2004. – 408 с.

Степова Т.Г., к.е.н.,доцент

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ОСНОВА ІНФОРМАЦІЙНОЇ МОДЕЛІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Керування економічною діяльністю підприємства в умовах ринкової економіки спрямовано на зміцнення його фінансового стану, і, зокрема, на підвищення прибутку, рівень якого визначається отриманими доходами і витратами.

Діяльність сучасного підприємства різноманітна і пов'язана з окремими витратами, тому дослідження цього важливого економічного об'єкта, яким є витрати підприємства, сприяє створенню інформаційної моделі, адекватно відображаючої діяльність підприємства.

Витрати сучасного підприємства є досить складною системою, тому в основу їхнього дослідження повинно бути покладений системний підхід, що дозволяє всебічно розкрити їхню сутність і забезпечити ефективний керуючий вплив на всі процеси їхнього формування і складові частини. Це може бути досягнуто на основі класифікації витрат підприємства.

Даній проблемі приділяється велика увага як у теоретичних дослідженнях, так і практиці. Разом з тим, вона не знайшла адекватного рішення внаслідок недостатнього теоретичного пророблення.

Маються серйозні недоліки також у практичному використанні класифікацій, що негативно відбивається на повноті і якості інформаційного забезпечення керування підприємством. Проведемо аналіз існуючих класифікацій витрат підприємства і побудуємо класифікації, що об'єктивно відображують досліджуваний об'єкт [1, с.283].

З огляду на те, що основним постачальником і виробником інформації на підприємстві є система бухгалтерського обліку, простежимо як змінилися підходи до побудови облікової моделі витрат. До впровадження ринкової економіки економічний механізм керування був антивитратним та спрямованим на зниження

собівартості продукції. При цьому традиційно було прийнято класифікувати витрати за елементами витрат, статтями калькуляції, за роллю в процесі виробництва (на основні і накладні), за способом включення в собівартість (на прямі і непрямі), за місцем виникнення витрат. З переходом до ринкової економіки і введенням національних стандартів обліку підхід до класифікації витрат підприємства змінився. Основна увага тепер спрямована на формування прибутку, що багато в чому визначає порядок угруповання витрат, хоча є і визначений механізм формування собівартості продукції.

Так, П(С)БО 16 «Витрати» [2] передбачається групування витрат для цілей складання фінансової звітності за різними напрямками, зокрема за видами діяльності виділяються: витрати, що входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), у т.ч. адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати; податки на прибуток.

У свою чергу виробничі витрати поділяються на розподільчі (загальновиробничі) та не розподільчі (прямі) витрати. Загальновиробничі витрати групуються в залежності від обсягу виробництва на змінні і постійні. Виробничі витрати підрозділяються також на наднормативні витрати і витрати, що знаходяться в межах норм, причому до наднормативних, практично, відноситься і та частина постійних загальновиробничих витрат, що перевищує їхню величину на одиницю продукції при нормальній виробничій потужності. Всі операційні витрати групуються також за економічними елементами. Таким чином, діюче угруповання витрат передбачає відображення економічного складу витрат, процесів їхнього формування і порядку калькулювання собівартості продукції.

Трохи ширше розглядається угруповання витрат в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції(робіт, послуг) у промисловості [3]. У них, крім перерахованих ознак, рекомендується групувати витрати за доцільністю здійснення, періодичністю, місцем виникнення і центром відповідальності, що обумовлено застосуванням цих рекомендацій не тільки в обліку, але також у плануванні й контролі виробничих витрат та собівартості. Як видно з

викладеного, нормативні документи переслідують суґубо практичні вузькі цілі.

Досить широко проблеми класифікації витрат підприємств розглянуті й в економічній науковій літературі різних періодів. Однак, дослідження економічної літератури і нормативних документів підводить до висновку, що усі без винятку класифікації містять ряд спірних моментів, недоліків, що утрудняє їхнє ефективне практичне використання для побудови інформаційних моделей. Ці недоліки, на наш погляд, зводяться до наступного:

- 1) деякі ознаки класифікації носять суб'єктивний характер і не сприяють об'єктивній характеристиці об'єкта;
- 2) у класифікаціях відсутній ряд ознак, що вже використовується в сучасній практиці управління;
- 3) класифікації, як правило, носять фрагментальний характер;
- 4) відсутній системний підхід до побудови класифікації витрат підприємства;
- 5) не завжди чітко визначається об'єкт класифікації: витрати підприємства або витрати виробництва;
- 6) у класифікаціях, як правило, не встановлюються взаємозв'язок із ієрархією ознак.

Окремі науковці пропонували класифікувати витрати підприємства за 16 ознаками [4]. Наведена класифікація має назву «Класифікація витрат виробництва», однак містить ознаки, що застосовані для більш широкого кола витрат, ніж виробничі (класифікації за економічним змістом, характером праці, стадіями і сферами кругообігу засобів). Деякі ознаки мають потребу в уточненні. Так, приймаючи до уваги, що витрати підприємства можуть мати відношення не тільки до виробництва, але й іншим видам діяльності, на фундаментальному рівні варто говорити про залежність витрат від обсягів діяльності. Що до обсягу виробництва, то за цією ознакою можна класифікувати тільки частину витрат підприємства, а саме, виробничі. Що ж стосується, наприклад, збутових витрат, то вони залежать від обсягів реалізації, транспортно-заготівельні витрати – від обсягу заготівельних запасів. Містить спірні питання і класифікація витрат стосовно створення вартості, тобто розмежування витрат на продуктивні і непродуктивні. Ця класифікація широко використовується в практиці. В її основу покладено сформульовані К. Марксом поняття продуктивної і непродуктивної праці. До

продуктивних витрат відносяться витрати за створенням й збільшенням вартості, тобто витрати, що створюють нову вартість.

Непродуктивні ж витрати являють собою відрахування з вартості зробленого прибавочного продукту. У той же час необхідно відзначити, що цілком усунути непродуктивні витрати неможливо. Оскільки частина з них об'єктивно необхідна для нормального ходу виробничої діяльності – витрати на техніку безпеки, промсанітарію, на різні види охорони, рекламу продукції, витрати на підготовку кадрів, на управління підприємством і інші. Непродуктивні витрати вимагають безумовної мінімізації, але що стосується названих витрат, то їхнє зниження ні в якому разі, не буде сприяти підвищенню ефективності виробництва. Натомість, ці витрати в сучасних умовах мають тенденцію до росту, що обумовлено об'єктивними причинами. Зокрема, збільшення управлінських витрат викликано необхідністю посилення контролю й аналізу діяльності, ускладненням прийняття управлінських рішень, їх прогнозуванням, застосуванням комп'ютерної техніки інше. Здається, що у систему класифікації витрат необхідно включити наступні ознаки: за роллю у процесі виробництва (основні і накладні); стосовно створення нової вартості (продуктивні і непродуктивні); за раціональністю (раціональні і нераціональні).

Останні можуть бути пов'язані з переходом деяких видів витрат або виникненням витрат (через брак, простої і т.д.), яких у принципі можна було уникнути. Виділення непродуктивних витрат обумовлено тільки необхідністю контролю і регулюванням витрат, а наявність таких витрат у практиці свідчить про погану організацію виробництва, слабку соціальну зрілість колективу і т.д.

В одному ряду стоять ознаки класифікації, що передбачають угруповання витрат, які переслідують абсолютно різні цілі. Так, ознаки співвіднесення витрат до носіїв витрат і готовності носіїв відбивають можливості прямого або непрямого включення витрат у собівартість продукції, а також відношення витрат до готової продукції або до незавершеного виробництва. Отже, вони обумовлені тільки завданнями калькулювання і внутрішньою структурою витрат. Це ж відноситься до класифікації витрат у залежності від обсягу виробництва, що переслідує контрольні і регулюючі функції. Тому, дані ознаки не повинні, на наш погляд, стояти в одному ряду з

ознаками, що відбивають економічну структуру витрат. Вони лише дають визначену характеристику витрат.

Аналогічно ми ставимося і до класифікації витрат за тимчасовими періодами на минулі, поточні й майбутні. Як тимчасові періоди розглядається місяць, декада, квартал, півріччя, і т.д. Справа в тому, що витрати формуються і виникають у якомусь одному поточному періоді, а витрати інших періодів – це інші витрати, звичайно можуть використовуватися для порівняння в процесах планування, в економічному аналізі. Інша справа - розмежування витрат за періодичністю виникнення. І поточні витрати, і одноразові витрати, що виникають у поточному періоді, але фактично стосуються майбутніх періодів, наприклад, «попередня оплата за оренду, витрати на підписку, сезонні витрати» і періодично виникаючі що резервуються, витрати дійсно можуть мати місце.

Останнім часом, в економічній літературі, усе частіше гадується і ряд інших ознак класифікації, що використовується в управлінському обліку і контролінгу в економічно розвинутих країнах, але не знайшли широкого застосування в нашій практиці, що було обумовлено спрямованістю обліку на обслуговування калькуляційних цілей, відсутністю ринкових відносин, нерозвиненістю оперативного контролю й економічного аналізу господарської діяльності, її прогнозування.

Стосовно звітного періоду витрати можуть бути вичерпаними і невичерпаними. Вичерпані – це цілком спожиті витрати, а невичерпані – це витрати, що принесуть користь у майбутньому. Наприклад, оплата сировини, матеріалів, устаткування, потреба чи використання яких відбудеться пізніше. До невичерпаних відносяться також витрати на виробництво продукції. Вичерпані вони будуть тільки при її реалізації. Така класифікація потрібна для правильного визначення фінансового результату, зокрема в даний час для розуміння різниці податкового й бухгалтерського обліку витрат, витрат, зв'язаних з формуванням активів і остаточних витрат, що впливають на результат діяльності.

Релевантні і не релевантні витрати виділяються у зв'язку з прийняттям управлінських рішень. Релевантні витрати – це ті, котрі можуть бути змінені в результаті прийняття рішень. Це регульовані витрати. Не релевантні витрати – це витрати, що не залежать від управлінських рішень. До останніх відносяться, наприклад, витрати на

обов'язкові відрахування, витрати минулих періодів. Дана класифікація має значення для створення системи контролю і регулювання витрат.

Витрати, що складають різницю між альтернативними управлінськими варіантами називаються диференціальними.

З погляду можливості контролю розрізняють контрольовані і неконтрольовані витрати. При розгляді витрат, зв'язаних з альтернативними варіантами прийняття рішень виділяють дійсні і можливі витрати. Дійсні витрати вимагають реальної витрати засобів. Можливі витрати – це утрачена вигода, коли вибирається тільки одне рішення і відбувається відмовлення від іншого альтернативного рішення. У залежності від відношення до одиниці продукції можуть мати місце маржинальні витрати (затрати на виробництво додаткової одиниці продукції) і середні витрати на одиницю. Всі останні класифікації мають значення для аналізу витрат.

Таким чином, система класифікації витрат підприємства має потребу в удосконалюванні. Воно, на наш погляд, полягає в уточненні й угрупованні ознак класифікації що використовується. Необхідність угруповання ознак класифікації відповідно з метою їхнього використання в останні роки простежується в економічній літературі. Більшість авторів класифікацій дотримуються думки про необхідність виділення ознак, що мають чисто теоретичні призначення й ознак, що переслідують суцього практичні цілі.

Наприклад, автор статті «Система класифікацій витрат промислового підприємства – проблеми, можливості поглиблення» виділяє класифікації витрат загальнооекономічного призначення й класифікації, що визначають зміст управлінських інформаційних моделей [4, с.260]. До управлінських інформаційних автор відносить три групи класифікацій:

- 1) класифікації витрат для цілей калькулювання собівартості, оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- 2) класифікації витрат для цілей прийняття рішень;
- 3) класифікації витрат для цілей планування, контролю, регулювання.

Не розкриваючи змісту загальнооекономічних класифікацій, вона відносить до першої групи класифікацій для управління угруповання витрат на вичерпані і невичерпані, на ті витрати, що включаються в собівартість і витрати періоду, на прямі і непрямі, на основні і

накладні, угруповання за видами діяльності, елементами і статтями калькуляції. На наш погляд, ця група класифікацій має потребу в розширенні, тому що зовсім різні цілі переслідують калькулювання собівартості і визначення фінансового результату. Ознаки класифікації, необхідні для визначення собівартості, зовсім не потрібні для визначення фінансового результату. До другої групи, поряд із класифікаціями, що відбивають можливість зміни витрат під впливом управлінських рішень відносять угруповання витрат стосовно обсягів виробництва, хоча, на наш погляд, вона має пряме відношення до третьої групи у яку автор відносить угруповання витрат за ступенем контролювання й центром відповідальності [4, с.261]. У розглянутому підході до побудови системи класифікацій не знайшла відображення функція аналізу, крім того, не зовсім ясно чому функція регулювання не входить у групу класифікацій, пов'язаних з управлінськими рішеннями. І далі, не зовсім ясно, що мається на увазі під загальноекономічними угрупованнями. Таке трактування просто виключає ряд ознак із сфери практичного використання.

Разом з тим, неважко помітити, що існують принципово різні ознаки класифікацій витрат: одні з них відповідають економічній суті і природі формування витрат, інші дають характеристику витратам. Тому, на наш погляд, доцільно виділити дві різні системи класифікації витрат підприємства в залежності від їхніх цілей. Перша з них спрямована на розкриття внутрішньої структури витрат підприємства і процесів їхнього формування, друга – спрямована на різні види економічної роботи. Ці класифікації представлені в табл. 1 і 2.

Таблиця 1

Система класифікацій, що розкриває структуру та процеси формування витрат підприємства

Найменування класифікацій	Ознаки класифікації	Основні класифікаційні угруповання
01	02	03
За складом Витрат	1.Економічний Зміст	1.1. Витрати засобів праці 1.2. Витрати предметів праці 1.3. Витрати живої праці
	2.Характер праці	2.1. Витрати упредметненої праці 2.2. Витрати живої праці

Продовження табл.1

01	02	03
	3. Види витрат	3.1 Витрати за економічними елементами
	4. Ступінь економічної однорідності	4.1. Одноелементні витрати 4.2. Комплексні витрати
За цільовим призначенням	5.Відношення до стадій кругообігу господарських Засобів	5.1. Витрати постачання 5.2. Витрати виробництва 5.3. Витрати збуту
	6.Відношення до видів діяльності підприємства	6.1. Витрати інвестиційної діяльності 6.2. Витрати фінансової діяльності 6.3. Витрати операційної діяльності 6.4. Витрати іншої звичайної діяльності 6.5. Витрати надзвичайної діяльності
За містом виникнення	7. Місто виникнення (центри) витрат	7.1.Витрати стадій виробничих процесів 7.2. Витрати організаційно-структурних Підрозділів
За зв'язками з виробництвом	8. Зв'язок з виробничим процесом	8.1.Не пов'язані з виробництвом 8.2. Власне виробничі (основні) витрати 8.3. Накладні витрати
За залежністю від діяльності	9. Залежність від діяльності підприємства	9.1. Залежні витрати 9.2. Незалежні витрати

Не претендуючи на виняткову правоту викладеної концепції, відзначимо її основну перевагу, що полягає в можливості саморозвитку системи класифікації, тому що можуть бути розвинуті класифікації витрат по видах діяльності, центрам витрат, центрам відповідальності, центрам контролю й інші.

Крім того, практичне використання класифікації припускає не тільки угруповування витрат за різними ознаками, але і встановлення взаємозв'язків різних угруповувань.

У даний час ці взаємозв'язки досліджені надзвичайно слабо.

Таблиця 2

Класифікація витрат підприємств у залежності від цілі економічної роботи

Цілі економічної роботи	Ознаки класифікації	Групи витрат
01	02	03
Калькулювання	1. За відношенням до собівартості	1.1. Витрати, які включаються до собівартості продукції 1.2. Витрати періоду
	2. За статтями	2.1. Витрати окремих статей
	3. За відношенням до носіїв витрат (об'єкти калькуляції)	3.1. Витрати на конкретні носії (прямі) 3.2. Витрати на групи носіїв 3.3. Витрати, що відносяться до усіх виробів (розподільчі)
	4. За ступенем готовності продукції	4.1. Витрати у незавершеному виробництві 4.2. Витрати в готовий продукт
	5. За періодичністю виникнення	5.1. Витрати поточні 5.2. Витрати майбутніх періодів (одноразові) 5.3. Майбутні витрати
Визначення фінансового результату	6. За відношенням до звітного періоду	6.1. Вичерпані витрати 6.2. Невичерпані витрати

Продовження табл. 2

01	02	03
Управління витратами:		
а) регулювання	7. У залежності від прийнятих рішень	7.1. Дійсні 7.2. Релевантні 7.3. Нерелевантні 7.4. Диференціальні
б) контроль	8. За відношенням до центрів контролю 9. За відношенням до центрів відповідальності 10. За відношенням до норм	8.1. Контролюємі 8.2. Неконтролюємі 9.1. Раціональні 9.2. Нераціональні (втрати) 10.1. Нормативні 10.2. Наднормативні
в) аналіз	11. За відношенням до одиниці виробів 12. У залежності від об'ємів діяльності 13. За терміновими періодами	11.1. Маржинальні 11.2. Середні 12.1. Умовно-постійні 12.2. Прямопропорційні 12.3. Прогресивні 12.4. Дегресивні 12.5. Регресивні 12.6. Гнучкі витрати 13.1. Минулі витрати 13.2. Поточні витрати

В економічній літературі й у практиці найчастіше розглядаються співвідношення між прямими і непрямими витратами й

основними і накладними витратами, елементами витрат і статтями калькуляції, рахунками.

Практично, модель витрат у даний час, будується на угрупованні витрат по елементах і статтям витрат, що у свою чергу, відбивають на бухгалтерських рахунках, призначених для обліку витрат.

Всі інші класифікаційні угруповання практично не використовуються в інформаційному моделюванні витрат, що не тільки приводить до величезних недоглядів у контролі, аналізі, регулюванні і прогнозуванні витрат, але й, по суті, виключає ці процеси.

Недоліки в даній області багато в чому обумовлені відсутністю системного підходу до дослідження взаємозв'язків витрат, виділених по різних ознаках.

Намагаючись підійти до рішення цих питань, варто виходити з того, що витрати являють собою єдину систему й об'єктивні класифікації витрат характеризують її одночасно за всією сукупністю специфічних сторін й властивостей. Тому і всі класифікаційні угруповання витрат нерозривно взаємозалежні і взаємообумовлені.

Перетинання ознак дозволить усебічно розкрити кожену групу витрат по всіх характеристиках і створити на цій основі вичерпну інформаційну модель управління всіма економічними об'єктами підприємства, що включає інформаційне забезпечення усіх функцій управління.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. [Сафонова Т.О.], Степова Т. Г. Класифікація витрат як основа інформаційної моделі управління підприємством // Збірник наукових праць Одеського національного економічного університету. – Одеса, 2005. - Вип.19.- с.283-289.

2. П(С)БО 16 «Витрати». Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318.
buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. Наказом Міністерства промислової політики України 09.07.2007 №373.
http://www.uazakon.com/documents/date_6m/pg_gcgewy.htm.

4. Лоханова Н. О. Система класифікацій витрат промислового підприємства – проблеми, можливості поглиблення // Збірник наукових праць Кіровоградського державного технічного університету. - Кіровоград, 2004.- Вип.5. - с.250-263.

Нікуліна Т.М., к.е.н., доцент

Нікуліна О.В., к.е.н., доцент, НУБіП

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Провідну роль у створенні та розвитку кожного підприємства відіграє його власний капітал. З метою прийняття обґрунтованих та виважених управлінських рішень, керівники повинні мати в розпорядженні повну та достовірну інформацію про фінансово-майновий стан їх підприємства. Основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна керівникові інформація, є бухгалтерський облік та фінансова звітність. Отже, для підприємств виняткове значення мають вдосконалення методики обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

Вельми актуальними у теперішній час є дослідження змін, які відбулись в законодавстві України, щодо бухгалтерського відображення власного капіталу, складання фінансової звітності та порівняння власного капіталу в контексті національних і міжнародних стандартів обліку, оскільки протягом останніх років в Україні відбувається реформування системи бухгалтерського обліку, шляхом наближення НП(С)БО до МСФЗ.

Проблемам обліку власного капіталу, його структури, формування і використання у вітчизняній та міжнародній практиці приділяли увагу такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій, В.В. Сопко та інші автори. Так, зокрема, Петришина Н.С. та Грезнюк О.О. розробили порівняльну характеристику категорії «власний капітал» за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Проте питання обліку стану та руху власного капіталу і його відображення у звітності за міжнародними стандартами в порівнянні з

вітчизняними, розглянуто далеко не в повній мірі і потребує суттєвого подальшого дослідження.

Як свідчить досвід, Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на основних концепціях Міжнародних стандартів фінансової звітності. Вже сьогодні Міністерство фінансів поступово вносить зміни до Національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською [6].

Згідно з національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. № 73, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [4]. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», а еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets).

У міжнародних стандартах оцінка та відображення у фінансовій звітності інформації про елементи капіталу надані досить докладно, а саме:

- визначення капіталу можна знайти у концептуальних основах (Framework) «Принципи підготовки фінансової звітності»;
- характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань міститься у МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття» та інтерпретаціях МСФЗ (IFRIC) 2 «Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах»;
- відображення у складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим розкривається у МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток», МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» та МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- відображення у складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок міститься у МСФО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- відображення у складі капіталу результатів змін курсової різниці тлумачиться у МСФО (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства можна знайти у МСБО (IAS) 1 «Подання

фінансових звітів», МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття» та Інтерпретаціях МСФЗ (IFRIC) 2 «Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах».

Окремо слід зупинитися на місті, яке займає походження власного капіталу у процесі управління підприємством. У світовій практиці власний капітал за джерелами утворення поділяється на вкладений (інвестиційний) та зароблений.

Вкладений (інвестиційний) - це величина коштів, зароблених власниками і реінвестованих у діяльність підприємства (частина зароблених коштів може вилучатися власниками, наприклад, у вигляді дивідендів). Він відображає, наскільки збільшилися чисті активи в результаті діяльності підприємства за весь час його існування.

Зароблений капітал являє собою величину коштів, внесених власниками при організації підприємства (може змінюватися тільки за рахунок додаткових інвестицій або вилучень коштів власників). До нього належать:

- доходи і витрати, що відносяться безпосередньо до капіталу;
- накопичений нерозподілений чистий прибуток;
- резерви, створені з чистого прибутку.

У вітчизняній практиці власний капітал підприємства, залежно від джерела формування, також поділяється на дві групи:

1. Вкладений (інвестиційний) капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї), а саме:

- зареєстрований капітал (статутний капітал, пайовий капітал);
- додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал).

2. Накопичений капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства, зокрема:

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- резервний капітал;
- інший додатковий капітал.

Класифікація власного капіталу за джерелами його утворення є досить важливою при визнанні його елементів, тому, враховуючи різницю у джерелах формування у міжнародній та вітчизняній практиці, також існують відмінності у компонентах фінансової звітності за МСФЗ та П(С)БО. В першу чергу відрізняються методика складання фінансової звітності та зміст статей, що відображені в ній.

Таке становище можна пояснити тим, що поняття власного капіталу у зарубіжній практиці розглядається в основному стосовно акціонерних компаній. Тому міжнародні стандарти містять детальні вимоги щодо обліку випуску акцій, операцій з власними викупленими акціями, опціонів на акції і таке інше. Така інформація відображається у спеціальному звіті про зміни у власному капіталі (Statement of changes in shareholders' equity), який є вельми важливою частиною фінансової звітності компанії. Порівняння відображення складових власного капіталу в плані рахунків за національними стандартами та за МСФЗ наведені у табл. 1.

Найбільш суттєві різниці відзначені нами у методичній частині звітності, зокрема у відображенні економічних факторів, таких як оподаткування, соціальні відрахування, можливості і вимоги щодо створення резервів на гарантійне обслуговування, ремонт, податкові резерви, майбутні доходи за відсотками або дивідендами [5].

Реформуючи систему бухгалтерського обліку в Україні, у новій редакції НП(С)БО 1 МФУ внесло зміни до структури та навіть назв форм фінансової звітності з метою приведення їх у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика складових власного капіталу в плані рахунків за МСФЗ та НП(С)БО 1 [2]

НП(С)БО		МСФЗ		
Код рахунку	Назва рахунку	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку
01	02	03	04	05
40	Зареєстрований капітал	IAS1, 39;	E.01	Статутний капітал
41	Капітал у дооцінках	IAS1, 39	E.05.01	Резерв переоцінки
42	Додатковий капітал	IAS1, 39	E.02	Додатковий капітал
421	Емісійний дохід	IAS1, 39	E.02.01	Емісійний дохід

Продовження табл.1

01	02	03	04	05
422	Інший вкладений капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
423	Накопичені курсові різниці	IAS1,32,39	E.09.01	Ефект курсових різниць
425	Інший додатковий капітал	IAS1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
43	Резервний капітал	IAS1, 39	E.04	Додатковий оплачений капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	IAS 1, 39	E.07	Нерозподілений прибуток
441	Прибуток нерозподілений	IAS 1, 39	E.07.01	Прибуток нерозподілений
442	Непокриті збитки	IAS 1, 39	E.07.02	Непокриті збитки
45	Вилучений капітал	IAS1,32,39	E.03	Вилучений капітал
451	Вилучені акції	IAS1,32,39	E.03.01	Вилучені акції
452	Вилучені вклади і паї	IAS1,32,39	E.03.02	Вилучені вклади і паї
453	Інший вилучений капітал	IAS1,32,39	E.09.01	Ефект курсових різниць
46	Неоплачений капітал	IAS1,39	E.06	Неоплачений капітал

Продовження табл.1

1	2	3	4	5
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати
471	Забезпечення виплат відпусток	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
472	Додаткове пенсійне забезпечення	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
474	Забезпечення інших витрат і платежів	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
48	Цільове фінансування та цільові надходження	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати

Наприклад, змінено статті ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан): «Статутний капітал» на «Зареєстрований капітал», «Пайовий капітал» на «Капітал у дооцінках», введено поняття сукупного доходу і визначено його складові, відображення яких передбачено у розділі II Ф.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (дооцінка (уцінка) необоротних активів, дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частка іншого сукупного

доходу асоційованих та спільних підприємств, інший сукупний дохід) (табл. 2) [7]. Відповідно до цього у Плані рахунків та Інструкції з його застосування внесено певні зміни: рахунок 40 «Статутний капітал» відтепер має назву «Зареєстрований (пайовий) капітал», рахунок 41 «Пайовий капітал» - «Капітал у дооцінках» тощо. На рахунку 40 «Зареєстрований капітал» обліковуватиметься та узагальнюватиметься інформація про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначений для узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються у складі власного капіталу, відповідно до НП(С)БО та розкриваються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Інформація про курсові різниці, які відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході, відтепер буде відображатись на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці», який теж зазнав суттєвих змін.

За результатами дослідження ми дійшли наступних висновків:

1. Існують певні відмінності у складі та структурі власного капіталу за національними та міжнародними стандартами обліку. На нашу думку ці відмінності обумовлені тим, що поняття власного капіталу в міжнародній практиці розглядається в основному стосовно акціонерних компаній, тому існує необхідність у деталізованій та повній інформації про капітал, зокрема для акціонерів як найбільш зацікавлених в ній осіб.

2. Відповідно до різних організаційно-правових форм підприємств, існують розбіжності у відносинах власності, а також у врегулюванні майнових неузгодженостей, це і зумовлює особливості та відмінності обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

3. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні вже почалося і це складний, тривалий, неоднозначний процес, який повинен співвідноситися з готовністю системи бухгалтерського обліку до відповідних новацій. Безумовно, впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні поліпшить співпрацю вітчизняних підприємств зі світовими торговельними партнерами, і цим самим надасть змогу залучати додаткові іноземні інвестиції.

Таблиця 2

Зміни у розділі I «Власний капітал»
ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) [1]

До 08.08.2013 р.			Після 08.08.2013 р.		
Код рахунку	Назва Статті	Код рядка	Код рахунку	Назва статті	Код рядка
1	2	3	4	5	6
40	Статутний капітал	300	40	Зареєстрований капітал	1400
41	Пайовий капітал	310	41	Капітал у дооцінках	1405
42	Додатковий вкладений капітал	320	42	Додатковий капітал	1410
425	Інший додатковий капітал	330	-	-	-
43	Резервний капітал	340	43	Резервний капітал	1415
44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
46	Неоплачений капітал	360	46	Неоплачений капітал	1425
45	Вилучений капітал	370	45	Вилучений капітал	1430

Вважаємо, що висвітлені нами невідповідності у міжнародних та вітчизняних стандартах щодо обліку власного капіталу робить проблему, якої ми торкнулися вельми актуальною, і такою, що потребує серйозних подальших досліджень.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Гуренко Т.О. Сучасний погляд на власний капітал [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: <http://nubip.edu.ua/sites/default/files>
2. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. — К.: НУХТ, 2012. — 335 с.
3. Замлинський В.А. Міжнародна стандартизація обліку як основа підвищення конкурентоспроможності економіки України / В.А. Замлинський // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – 2012. – № 65. – С.12–15.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868.
5. Петришина Н.С., Греснюк О.О. Порівняльна характеристика категорії власний капітал за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Н.С. Петришина, О.О.Греснюк // Облік і аудит. Наука й економіка. – 2013. – №1(29). – С.74–79.
6. Ціцька Н. Впровадження у практику міжнародних стандартів фінансової звітності [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/vprovadzhenja_u_praktiku_mizhnarodnikh_standartiv_finansovoji_zvitnosti/23-1-0-518
7. Изменения в бухгалтерском учете 2013 [Електрон.ресурс]. – Режим доступу: <http://www.prof-buh.in.ua/>

ПРОБЛЕМИ ЗМІН В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, має певні особливості. Реформування бюджетної сфери стосується порядку ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ, форм і обсягів подання звітної інформації, системи внутрішнього і зовнішнього контролю використання бюджетних коштів. Процес переходу до Міжнародних стандартів у державному секторі (далі МСДС) розпочав уніфікацію та модернізацію бюджетного обліку України.

У зв'язку з цим дослідження щодо впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС), розроблених на основі МСДС та перші кроки реформування бюджетного обліку є особливо актуальними.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженню актуальних питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Максимова В.Ф., Сушко Н.І., Ткаченко І.Т., Хорунжак Н.М., Чечуліна О.О та інші.

В своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що незважаючи на успіхи в організації обліку в бюджетних установах, що спостерігаються в останні роки є ряд теоретичних, методологічних та організаційних проблем, що вимагають термінового вирішення. Розділяємо думку науковця про те, що реформуванню бюджетного обліку сприяла нормотворча діяльність Казначейства України, введення відповідних курсів у навчальні плани підготовки бухгалтерських кадрів у вузах, систематичні публікації з бюджетного обліку у професійних періодичних виданнях.

У своїй роботі Максимова В.Ф. зазначає, що вирішення основних питань розвитку системи бухгалтерського обліку сприятиме

удосконаленню управління державними фінансами, поглибленню системи стратегічного бюджетного планування та системи контролю за процесом виконання бюджету. Підтримуємо її погляди, що реалізація заходів по вдосконаленню та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [1, с. 40].

У дослідженнях Хорунжак Н.М. зазначено, що невирішеними актуальними проблемами бюджетної сфери є необхідність отримання нових потоків обліково-аналітичної інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних і місцевих фінансів. Вважаємо, що внутрішні потреби управління та розвиток міжнародних інтеграційних процесів у державному секторі вимагають модернізації обліку як такого [2, с.25].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри активізацію досліджень, щодо реформування бухгалтерського обліку у бюджетних установах невирішеними залишаються принципи положення теорії, методики та практики впровадження НП(С)БОДС. Важливо продовжувати ознайомлення з новими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та змінами до них, проблемами, що виникають в процесі їх впровадження, що сприятиме дії національних НП(С)БОДС, з метою подальшого реформування обліку у державному секторі.

Постановка завдання полягає в ознайомленні з новими НП(С)БОДС та змінами до них у бухгалтерському обліку державного сектору та виокремленні деяких особливостей об'єктів обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Співробітництво установ бюджетної сфери України з міжнародними організаціями, поширення діяльності на міжнародних інвестиційних ринках потребують відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного і місцевого бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дозволяє зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі [3,с.260].

Система бюджетного обліку України складається з трьох підсистем, які необхідно розглядати як єдине ціле, оскільки вони розкривають єдиний обліковий процес за умови виконання бюджету з трьох різних сторін:

- систему бюджетного обліку органів, які організують виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку органів, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку бюджетних установ (рис 1).

Під час виокремлення складових єдиної системи бюджетного обліку необхідно, враховувати відмінність завдань, що стоять перед її учасниками. Метою, облікової системи органів, які виконують бюджет, є планування бюджету та контроль його виконання, розподіл бюджетного фінансування між головними розпорядниками й аналіз ефективності використання бюджетних коштів.

Облікова система казначейських органів повинна передбачає контроль касового виконання бюджету: облік касових надходжень і витрат, ведення особових рахунків бюджетів і бюджетних установ, механізм доведення лімітів бюджетних зобов'язань і обсягу фінансування до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, облік і контроль прийнятих ними бюджетних зобов'язань.

Для головних розпорядників і розпорядників засобів бюджету актуальні завдання розподілу й обліку коштів по нижчих одержувачах, формування зведеної звітності в різних розрізах. Серед облікових завдань бюджетних установ, що є одержувачами бюджетних коштів, можна виокремити складання кошторисів доходів і витрат, контроль їх виконання, облік бюджетних асигнувань, лімітів бюджетних зобов'язань у розрізі функціональної і економічної класифікації витрат бюджетів.

Система бюджетного обліку має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи.



Рис.1. Система бюджетного обліку України

До особливостей системи бюджетного обліку потрібно віднести:

- централізовану розробку політики бюджетного обліку;
- організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- жорсткий контроль цільового витрачання бюджетних коштів;
- виокремлення в обліку касових і фактичних витрат;
- казначейську систему виконання бюджетів.

Основні напрями реформування бухгалтерського обліку у бюджетній сфері, що задекларовані в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, відображено схематично на рис.2 [4].

Для реформування бюджетного обліку був розроблений уніфікований План рахунків бюджетної сфери, що дає змогу гармонійно поєднати існуючі плани рахунків. Вдосконалення плану рахунків дає змогу впровадження методу нарахувань, який є основним у міжнародних стандартах, надасть можливість для складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, а також надасть повну інформацію про державні активи і зобов'язання.

На нашу думку, План рахунків, розроблений для бюджетних установ повинен містити розділ управлінських рахунків, що посилить управлінську функцію бухгалтерського обліку у бюджетних

установах. Управлінський облік у бюджетних установах практично відсутній. Важливим методичним підходом у реформуванні бухгалтерського обліку бюджетної сфери є використання управлінського обліку, що забезпечить посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів.

За нашою думкою, основні причини організації управлінського обліку в бюджетній сфері полягають в тому, що виникає потреба в отриманні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами та управлінський облік орієнтується на докладний облік витрат (видатків) і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. Реформування бюджетного обліку не можливе без розвитку управлінського обліку у бюджетної сфери.

Як свідчить світовий досвід, бюджетна сфера функціонує ефективно, коли контролюється на предмет дотримання стандартів по всій вертикалі – від бюджетної установи до головного розпорядника бюджетних коштів. З метою сприяння бюджетним установам у забезпеченні правильності ведення обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, складанні достовірної звітності та організації ефективного внутрішнього контролю необхідно проводити фінансово-господарський аудит їх діяльності органами державної контрольно - ревізійної служби.

Одним з напрямів, реалізації реформи бюджетного обліку, є використання методу нарахувань. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку державної сфери, що перелік форм фінансової звітності залежить від вибору облікового методу. Якщо, в основі складання фінансових звітів покладено метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо, в основі складання фінансових звітів покладено касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки.

Облік за методом нарахування визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Фінансові звіти, підготовлені за методом нарахування, охоплюють активи, зобов'язання, доходи та витрати (в тому числі амортизацію). Метод нарахувань дає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, дозволяє скласти повний майновий баланс,

перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ. Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Фінансові звіти, підготовлені на основі цього методу, охоплюють рух коштів та їх залишки на початок і кінець періоду. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності для державного сектору [5, с.262]. Вирішити цю проблему можливо лише завдяки розробці програмного забезпечення, що врахує специфіку бюджетної сфери.

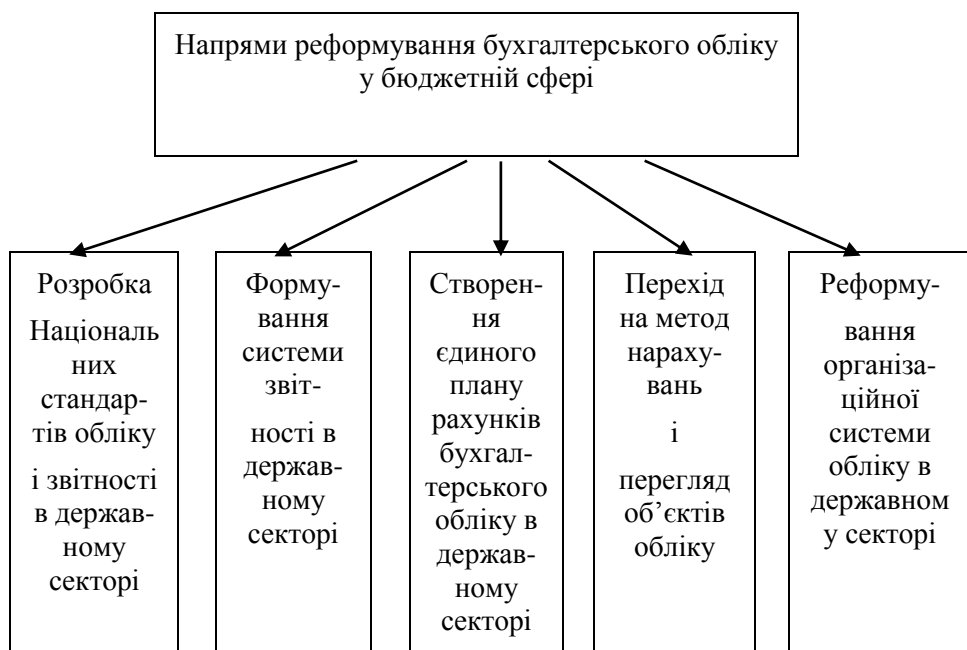


Рис.2 Основні напрями реформування бюджетного обліку у бюджетній сфері

Одним з основних напрямів реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері є повна автоматизація процесів обліку після запровадження НП(С)БОДС. Проблемою, реформування обліку в цьому напрямку, є недостатньо наповнений

програмами ринок програмного забезпечення в Україні. Більшість розповсюджених 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 [6,с.159]. Проблема впровадження інформаційних систем обліку у бюджетну сферу потребує подальших досліджень.

Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що, у свою чергу, підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами є безумовним тому, що забезпечить підвищення прозорості державних фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, оцінку ефективності бюджетних послуг, які надаються.

Важливими є питання запровадження НП(С)БОДС у державний сектор з метою реформування бюджетного обліку та адаптації організаційних і методологічних основ обліку до міжнародних вимог. Посилення управлінської, контрольної та інформаційної функції бухгалтерського обліку – є відповідальним завданням, що потребує розробки й опрацювання у процесі реформування державного обліку завдяки застосування НП(С)БОДС.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері присвячено декілька рішень Уряду та Міністерства фінансів України. Метою, реформування обліку, є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Реформування бухгалтерського обліку розпочалося з формування методології бухгалтерського обліку в державному секторі, що було зазначено в прийнятій Постанові Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки» (далі Стратегії) [4]. На даний час завершується реалізації Стратегії, результатом якої має бути створена дієва інтегрована інформаційно-аналітична система управління державними фінансами, що позитивно вплине на економічний та

соціальний розвиток України. Основні напрями реалізації Стратегії направлені на формування методології ведення обліку, складання звітності та вирішення проблемних питань в організації роботи бюджетної системи обліку. Досягнення основної мети реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі було покладено на Міністерство фінансів України та органи Казначейства.

Аналіз практичних результатів реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку свідчить про суттєве вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі. В межах Стратегії напрямів модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі внесено суттєві зміни до Бюджетного кодексу України в частині уточнення повноважень органів Казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийняті зобов'язань та проведені платежів. За результатами дослідження питань розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку встановлено єдині підходи та вимоги до формування мережі розпорядників бюджетних коштів.

Відповідно до частини другої статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та на виконання Стратегії наказами Міністерства фінансів України були затверджені дев'ятнадцять Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС) (табл.1).

Розробка та затвердження НП(С)БОДС встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку за об'єктами, оновлює склад фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів. Вказані положення набирають чинності з 01 січня 2015 року.

Задля впровадження НП(С)БОДС, у відповідності до статті 56 Бюджетного кодексу України, статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Міністерством фінансів України були розроблені та затверджені такі нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку бюджетних установ:

Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ та Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ[7], [8].

Перелік затверджених НП(С)БОДС

№ з/п	Назва НП(С)БОДС
1	2
1.	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
2.	НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»
3.	НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»
4.	НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
5.	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
6.	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»
7.	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
8.	НП(С)БОДС 124 «Доходи»
9.	НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»
10.	НП(С)БОДС 126 «Оренда»
11.	НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»
12.	НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
13.	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»
14.	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»
15.	НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»
16.	НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»
17.	НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»

Продовження табл. 1

1	2
18.	НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»
19.	НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Облік необоротних активів. В бюджетній сфері необоротні активи відіграють основну роль у виконанні функцій і завдань, що стоять перед державною установою. Вартісний і фізичний стан необоротних активів, що обліковуються на балансі бюджетної установи, нарахування зносу на них, залишаються під увагою науковців. У зв'язку з цим дослідження реформування обліку необоротних активів і нарахування зносу на них є особливо актуальними.

Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та незавершене капітальне будівництво. Положення застосовуються бюджетними установами. В Положенні визначені поняття основних засобів і нематеріальних активів, але не визначена мінімальна вартість за якою об'єкти необхідно відносити до складу необоротних активів.

Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року [7]. Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [7].

Для цілей бухгалтерського обліку, необоротні активи класифіковані за видами (рис.3).

Новим в Положенні, що визначає особливості бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є визначення групи «Інші основні засоби» до яких установи зараховують: декорації, меблі, реквізити,

бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизни, взуття, перуки вартістю понад 5000 грн.

На нашу думку, практичну цінність має виокремлення класифікаційної групи «Інші необоротні матеріальні активи», яка окрім інших включає «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення», що зумовлено специфікою діяльності бюджетних установ (соціальна, культурна, наукова, освітня, правоохоронна сфери діяльності).

Необхідно зазначити, що новим в бухгалтерському обліку бюджетних установ є встановлення вартості малоцінних необоротних матеріальних активів в межах 2500 гривень (без податку на додану вартість) - для предметів та 5000 гривень за одиницю – для сценічно-постановочних засобів, термін використання яких не перевищує один рік.

Вважаємо доцільним, що для організації обліку та забезпечення контролю об'єктам присвоюється індивідуальний інвентарний номер (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення). Якщо інвентарний об'єкт є складним і є відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери. Згідно з Положенням з обліку необоротних активів бюджетних установ, предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни присвоюється один номенклатурний номер.

В класифікацію необоротних активів для цілей бухгалтерського обліку не включені довгострокові фінансові інвестиції, хоча при складанні фінансової звітності їх включають до необоротних активів, але порядок їх обліку визначається нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України [7].

Придбані (створені) об'єкти основних засобів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Але, в Положенні з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, сутність визначення первісної вартості об'єкта основних засобів має різний зміст в залежності від джерела надходження (табл. 2) [7].

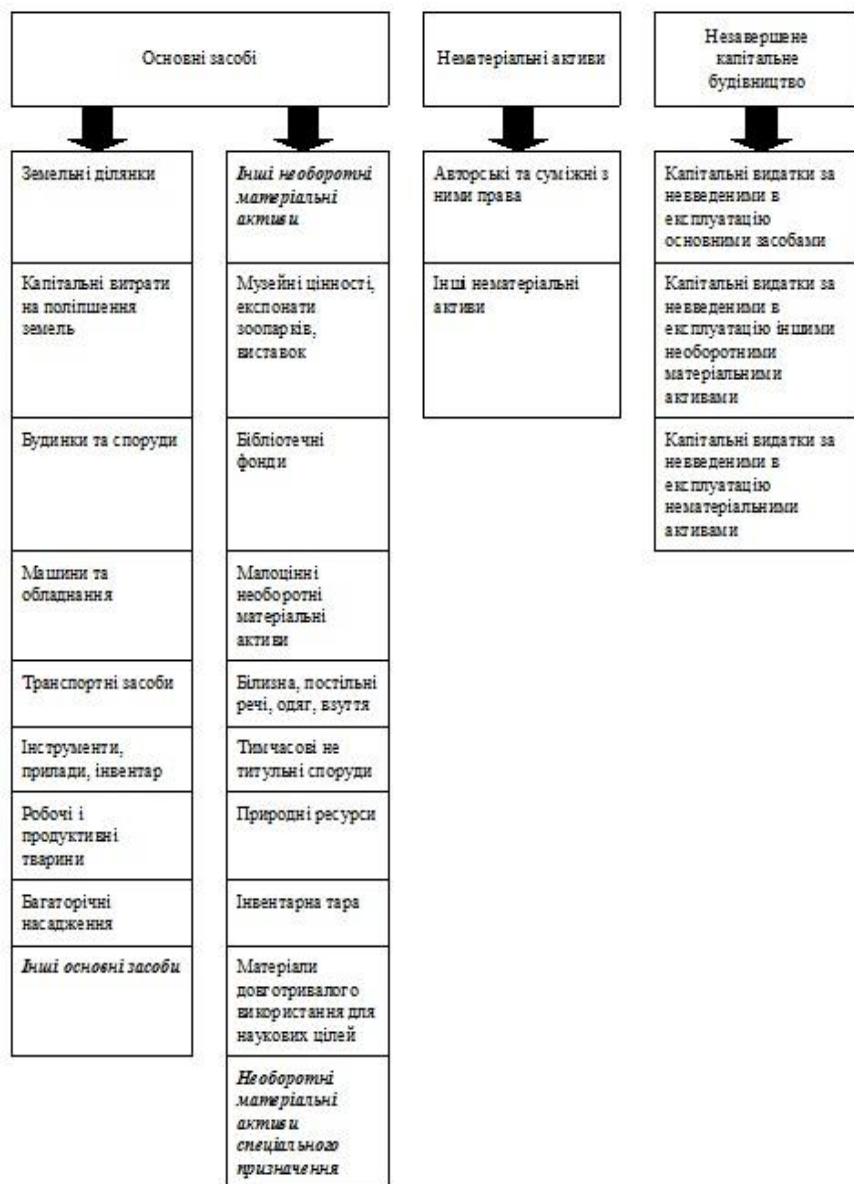


Рис.3. Класифікація необоротних активів бюджетних установ

Таблиця 2

**Визначення первісної вартості об'єкта
основних засобів в залежності від джерела надходження**

№ з/п	Джерела надходження основних засобів	Визначення первісної вартості
А	Б	В
1.	Придбання об'єкта ОЗ за плату	Первісна вартість об'єкта ОЗ - сума, сплачена постачальникам (без сум: ПДВ, податків і зборів, витрат на перевезення)
2.	Самостійне виготовлення (створення) об'єкта ОЗ	Первісна вартість об'єкта ОЗ - його собівартість виробництва.
3.	Отримання у результаті обміну на інший актив	Первісна вартість об'єкта ОЗ - залишкова вартість переданого об'єкта ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта ОЗ дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта ОЗ - його справедлива вартість на дату оприбуткування.
4.	Отримання безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб (якщо є первинні документи або їх копії)	Первісна вартість об'єкта ОЗ - за якою основні засоби обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.
5.	Отримання безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб (якщо є первинні документи або їх копії відсутні)	Первісна вартість об'єкта ОЗ - визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

З табл.2 видно, що визначення сутності первинної вартості об'єкта основних засобів, змінюється в залежності від джерела

надходження. Єдиним є те, що до облік основних засобів ведеться в гривнях без копійок.

Витрати, які не збільшують вартості придбаних необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету відображені на рис.4.

Фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету	Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься на фактичні видатки установи.	Не збільшує вартості необоротних активів
	Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів.	
	Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів.	
	Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні.	
	Роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, налаштування локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали.	
	Витрати на поточний та капітальний ремонт.	

Рис.4. Витрати, що мають місце при придбанні необоротних активів бюджетних установ

Окрім, витрат, що відображені на рис.2, існують витрати, що збільшують вартість необоротних активів. Це витрати, що виникають при проведенні ремонту необоротних активів у випадках, пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призводить до заміни запасних частин, їх вартість відноситься на збільшення вартості необоротних активів.

Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, отримані

як гуманітарна допомога, дарунок і безповоротна допомога. Отримання установами необоротних активів як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», інших нормативно-правових актів.

Передача бюджетним установам коштів і предметів гуманітарної допомоги здійснюється за довіреністю набувачів або документами, що засвідчують фізичну особу набувача, і оформлюється відповідними видатковими документами (ордерами, накладними, дорученнями тощо).

Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби та для нижчестоящих розпорядників бюджетних коштів - представники установи вищого рівня.

Комісія складає акт, в якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей. Одночасно проставляється інвентарний номер, про що робиться запис в акті прийняття необоротних активів.

Первісна вартість необоротних активів, отриманих як гуманітарна допомога, дарунок, безповоротна допомога, визначається, як зазначено у табл. 2, відповідно до абзацу четвертого пункту 3.2 розділу III та абзацу четвертого пункту 4.2 розділу IV Положення [7].

Для посилення контрольної функції бухгалтерського обліку - надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги бухгалтерська служба та матеріально відповідальні особи повинні відображати в облікових регістрах, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів інших джерел надходжень.

Облік зносу. Особливе місце в вирішенні проблемних питань обліку необоротних активів займає – облік і нарахування зносу необоротних активів. Дослідженню актуальних питань обліку і нарахування зносу в бюджетних установах приділяли увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Чечуліна О. О. та інші [9,10].

У своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що у процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос - це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього - і вартості. Розділяємо думку науковця про те, що на відміну

від виробничих підприємств, у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводять, а нараховують лише їх знос [1, с.160].

У своїй роботі Джога Р.Т зазначає, що у процесі споживання необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою вартість. Це зумовлено не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища і моральним зносом необоротних активів. Отже, поняття зносу необоротних активів у бюджетних установах не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці (не нараховується амортизація). Підтримуємо погляди науковця, що вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх корисної вартості. Тому, під зносом необоротних активів бюджетних установ слід розуміти процес споживання їх вартості у тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість. [10, с.140].

Попри активізацію досліджень щодо нарахування зносу у бюджетних установах невирішеними залишаються проблеми економічної та фінансової природи зносу, його обліку та доцільності контролю суми зносу в вартості необоротних активів у бюджетних установах.

Економічна сутність зносу необоротних активів в бюджетних установах має деякі відмінності від змісту нарахування зносу на необоротні активи виробничих підприємств. Методика нарахування зносу визначена в Положенні з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ і затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 611 від 26.06.2013 року із змінами від 02.04.2014 року за №372 [7].. На необоротні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос. Об'єктом для нарахування зносу є первісна (переоцінена) вартість необоротних активів.

Особливістю обліку в бюджетних установах є те, що нарахування зносу на необоротні активи не є метою створення резерву для їх відновлення. Це відбувається тому, що в процесі господарської діяльності бюджетних установ всіх рівнів, не здійснюється перенесення обсягів наданих послуг на результати діяльності. Зумовлено це специфікою діяльності бюджетних установ, отже в бюджетних установах надаються послуги державою громадянам і не

відбувається процесів виробництва та реалізації товарів. На виробничих підприємствах, коли здійснюється реалізація товарів, відбувається визнання покупцем вартості придбаних товарів, що містить в собівартості частку нарахованої амортизації. Таким чином, на виробниче підприємство разом з виручкою від реалізації, надходять кошти в сумі нарахованої амортизації. Після надходження грошових коштів від реалізації, виробниче підприємство має можливість створювати амортизаційний фонд, за рахунок якого відбувається відтворення необоротних активів.

На відміну від виробничих підприємств, в бюджетних установах не нараховується амортизація, але обов'язковим є нарахування зносу на необоротні активи. Виникає питання, щодо економічного призначення нарахування зносу на необоротні активи та його обліку в бюджетних установах. Вартість необоротних активів в бюджетних установах, як і в виробничих підприємствах, поступово зменшується в процесі їх використання, фізичного і морального зносу, а також під впливом інших явищ. Особливістю обліку і нарахування зносу в бюджетних установах є те, що вартість необоротних активів бюджетних установ зменшується (списується) із споживанням їх первісної вартості.

Характеристикою стану необоротних активів бюджетної установи є сума нарахованого зносу. Економічна сутність суми нарахованого зносу, в бюджетних установах, показує через який час необоротні активи втратять свою первісну вартість. Необхідно зазначити, що бюджетні установи не мають амортизаційних фондів для відновлення необоротних активів. Негативним є те, що оновлення необоротних активів залежить не від фактичної потреби установи, а від фінансування з державного бюджету. Це зумовлено специфікою фінансування бюджетних установ, що в свою чергу, визначило особливості бюджетного обліку.

В бюджетних установах, знос об'єктів необоротних активів визначають: в останній робочий день грудня, в гривнях, без копійок за кожний місяць календарного року (в залежності від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані). Місячна сума зносу необоротних активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

Знос не нараховується на наступні види необоротних активів:

- земельні ділянки;

- пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;

- багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоношення, експлуатаційного віку);

- музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;

- природні ресурси;

- незавершене капітальне будівництво;

- документацію з типового проектування незалежно від вартості;

- піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

На період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів в бюджетних установах нарахування зносу призупиняється.

Однією з особливостей нарахування зносу необоротних активів в бюджетних установах є те, що знос нарахований в розмірі 100% вартості об'єкту не є підставою для їх списання. Тобто, якщо необоротний актив придатний для подальшої експлуатації, морально не застарілий, але сума зносу становить 100% - об'єкт необоротних активів продовжує експлуатуватися установою за призначенням. Об'єкт необоротних активів із зносом 100% рахується на обліку бюджетної установи, але щорічний знос не нараховують. Тому, що сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості необоротних активів.

З метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів бюджетних установ, застосовують строки їх корисного використання та річні норми зносу, що визначені у Додатку до Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Норми зносу на необоротні активи, у Додатку до Положення представлені групами необоротних активів, що відповідають субрахункам: «Будинки та споруди», «Машини та обладнання», «Транспортні засоби», «Інструменти, прилади та інвентар», «Робочі і продуктивні тварини», «Багаторічні насадження»,

«Інші основні засоби», «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення». Кожна з груп має розподілення всередині на підгрупи і чітко визначену норму зносу, згідно строку корисного використання.

Останні зміни щодо встановлення норм зносу на необоротні активи бюджетних установ були внесені згідно з наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2013 р. №947, в результаті чого була встановлена нова група для нарахування зносу «Тимчасові нетитульні споруди» і визначена норма амортизації у розмірі 20% із строком корисного використання 5 років.

Особливістю нарахування зносу на багаторічні насадження є те, що вони розподілені не по підгрупах, а за видами і культурами, строк корисного використання співпадає з біологічно допустимим строком життя цих насаджень. Так, найбільша норма зносу 35% нараховується на культури ягідні (суниця) із строком корисного використання 3 роки. Найменша норма зносу нараховується на захисні та інші лісні насадження – 2%, з найбільшим строком корисного використання 50 років.

На «Інші основні засоби», що обліковуються в бюджетних установах на рахунку 109 і віднесені до 1 і 3 підгрупи, норма щорічного зносу нараховується в розмірі 10% до первісної вартості в розрахунку на рік, із строком корисної експлуатації 10 років.

Особливістю обліку і нарахуванню зносу необоротних активів в бюджетних установах є те, що знос нараховується на «Необоротні активи спеціального призначення», для обліку яких використовують в бюджетних установах рахунок 119. Норма щорічного зносу нараховується в розмірі 5% до первісної вартості в розрахунку на рік, із строком корисної експлуатації 20 років.

Окрім нарахування зносу на основні засоби, в бюджетних установах нараховують знос на експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизну, постільні речі, одяг та взуття, інвентарну тару, матеріали довготривалого використання для наукових цілей.

Нарахування зносу на малоцінні необоротні матеріальні активи відбувається у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці його ліквідації (списання з балансу установи).

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Вважаємо позитивним затвердження в Положенні, що у разі передачі основних засобів та нематеріальних активів у випадках, передбачених законодавством, установа, що їх передає, нараховує знос на передані цінності в місяці їх передачі, за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації. На наш погляд це позбавить організації помилки подвійного нарахування зносу та посилити контрольну функцію обліку.

Також, на виконання Стратегії затверджено НП(С)БОДС в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, яке набрало чинності з 01.01.2013 р. Зазначеним Положенням (стандартом) визначаються зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів, що застосовуватимуться бюджетними установами. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складатиметься відповідно до міжнародних стандартів має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів.

Фінансова звітність зможе використовуватися для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона зможе надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, що встановлений законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Фінансова звітність державного сектору – є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

На наш погляд, проблемним питанням реформування обліку у бюджетній сфері залишається запровадження сучасних автоматизованих інформаційних технологій, які здатні активно

впливати на інтенсифікацію використання наявних ресурсів бюджетної сфери та підвищувати контроль за їх використанням. Це питання залишається недостатньо дослідженим і потребує подальшого вивчення. Вирішення цієї проблеми сприятиме тому, що у ході складання фінансової звітності за НП(С)БОДС буде задіяна економічна, соціальна та інша інформація, що підвищить якість даних від яких залежить достовірність фінансової звітності установ держави. Обробка та ефективне використання отриманої інформації можливе за умови створення Єдиної бюджетної інформаційної системи, що охопить бюджетні установи різних рівнів. Створення Єдиної інформаційної системи можливе за підтримки держави. Це має бути державна інформаційна програма високої якості, яка об'єднає бухгалтерські системи бюджетних установ України різних рівнів у єдину інформаційну систему. Однією з умов існування системи має бути захист від зовнішнього втручання і відкритість для суспільства, контролюючих органів і установ відомств, що здійснюють контроль за формуванням і виконанням бюджетів.

Функціонування Єдиної інформаційної системи має бути завершене створенням Державного інформаційного порталу, який буде надавати інформацію про фінансову звітність бюджетних установ всіх рівнів.

Створення Єдиної інформаційної системи бюджетних установ буде сприяти:

- прозорості бюджетної політики держави;
- контролю за формуванням та використанням грошових потоків;
- контролю за виконанням бюджету на всіх рівнях державних установ;

Функціонування Єдиної інформаційної системи та Державного інформаційного порталу посилять функції бюджетного обліку, що необхідне в процесі реформування бюджетного обліку.

Вважаємо, що завершення реалізації реформ бюджетного обліку, а саме використання методу нарахувань, впровадження нового плану рахунків з бюджетною класифікацією, об'єднання бухгалтерського обліку виконання бюджету та бухгалтерського обліку в бюджетних установах мають базуватися на досвіді і практиці обліку в Україні та поєднуватися з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі.

Висновки і перспективи подальших розробок. Прагнення України до соціально-економічних перетворень, потребує раціонального використання наявних ресурсів у державному секторі економіки. Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери має певні відмінності від обліку підприємств інших форм власності.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері актуалізується у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагнення до модернізації й уніфікації обліку. Реформування системи обліку в бюджетній сфері з урахуванням вимог міжнародних стандартів забезпечує інформаційну підтримку всім зацікавленим користувачам, підвищує ефективність державного управління економічним розвитком суспільства, створює умови для ефективного функціонування бюджетних установ. Для вирішення проблем, що існують в обліку бюджетної сфери та проведення повноцінного реформування необхідна подальша модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі з використанням інформаційних технологій.

Реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері забезпечує перехід на єдині методологічні основи бухгалтерського обліку і звітності, створює уніфіковане організаційне та інформаційне забезпечення бюджетного обліку, також удосконалює систему внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері як один із факторів модернізації державного бухгалтерського обліку. Окреслені напрями реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері та їх реалізація посилять бухгалтерського обліку в бюджетній сфері та дозволять забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів держави.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Максимова В.Ф., Пеліпадченко Р.О. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах// Економічний простір. – 2008. – №16. – [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua/>
2. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах/ Н.М.

Хорунжак// Облік і фінанси АПК. – 2009. – №2. – [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbu.gov.ua/>

3. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів Фінансової звітності в державному секторі//Вісник ЖДТУ.- 2010. – №3(53). – [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbu.gov.ua/>

4. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки». [Електронний ресурс]. - Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007>.

5. Романченко Ю.О. Облік у бюджетних установах: стан і перспективи розвитку//Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1– [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbu.gov.ua/>

6 Кладницька Т.А., Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері/ Кладницька Т.А. //Економічні науки,Вісник Хмельницького національного університету - 2009.- № 6, с.157-159- [Електронний ресурс] — Режим доступу:<http://www.nbu.gov.ua/>

7. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

8. Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2013 року за №947 «Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://ukrbudget.ru/news/2013-12-17-381>.

9. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.

10. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навч.посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.

КЛАСИФІКАЦІЯ РЕЗЕРВІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

При проведенні наукових досліджень по вивченню категоріального апарату багато науковців приділяють значну увагу складанню класифікації, яка б найбільш повно передавала особливості та різноманітність об'єкту.

Слово «класифікація» є запозиченням західноєвропейських мов та походить від латинського classic – клас та facio – роблю [12]. Класифікація – багатоступеневий, розгалужений поділ логічного об'єму поняття, впорядкування об'єктів за сутнісними ознаками [20]. Класифікація – є інструментом систематизації отриманих знань про об'єкт вивчення. Але це тільки частина загальної системи знань про об'єкти вивчення. Цікаве визначення систематизація наводиться Протасовим В.Н.. Систематизацію визначають діяльність із упорядкування та удосконалення нормативного матеріалу шляхом його зовнішньої та внутрішньої обробки з метою підтримки системності законодавства та забезпечення суб'єктів права необхідною нормативно-правовою інформацією [16]. Таке визначення розкриває процеси, які відбуваються в нормативно-правовій сфері, але його можливо застосувати і для розуміння угруповання інформації про об'єкт вивчення в багатьох науках. При вивченні проблемних питань, які стосуються об'єкту дослідження, необхідно упорядкувати наявну інформацію, а завдяки різним методам вивчення – удосконалити наявну систему знань.

Отже, класифікація – є одним із елементів системи знання про об'єкт. При складанні класифікацій об'єктів вивчення, вагоме значення має практичний досвід, який склався при певних умовах. Тому багато науковців у своїх роботах приділяють значну увагу класифікаціям, класифікаційним моделям та системам об'єктів вивчення. Класифікація будь-якого об'єкту - це здебільшого суб'єктивне прийняття категорій, але завдання науковців надати їй максимальну об'єктивність.

Під класифікацією об'єктів дослідження розуміють їх поділ на групи за певними ознаками з метою вивчення та наукового узагальнення [20]. Автор О. Яковлева-Романенко називає

класифікацію, хоч і вкрай потрібним і, у своїх межах, ефективним способом осягнення та впорядкування існуючого розмаїття емпірично даних об'єктів навколишньої дійсності — процесів, явищ, речей, подій, живих істот (у міру можливості — й людей, їхніх груп, спільнот і суспільств). Вона дає змогу співставити ті чи інші об'єкти між собою, виявити відмінне у подібних і подібне у різних об'єктах, вловити й досить однозначно зафіксувати спільне у окремому, загальне в одиничному й здійснити хай елементарну, але водночас дуже важливу пізнавальну операцію — первісне впорядкування певної суто хаотичної, здавалося б, множини об'єктів дійсності, у тому числі й соціальної [16].

В даному дослідженні, ми намагаємось, систематизувати класифікації забезпечень (резервів) які є складовою зобов'язань підприємства. Вважаємо за необхідне зазначити, що на момент дослідження цього питання, ми ще не визначилися з категоріальним апаратом об'єкта дослідження, тому в нашій роботі будемо використовувати як рівнозначні поняття «резерв» та «забезпечення».

Про необхідність класифікувати забезпечення (резерви) говорять багато науковців. Так, наприклад, М.М. Орищенко в своєму дослідженні наполягає на необхідності закріплення класифікаційної моделі резервів на рівні підприємства в обліковій політиці підприємства [10, стр.49].

Забезпечення займають незначну частину в структурі зобов'язань сучасного вітчизняного підприємства. Так на офіційному сайті Державної служби статистики України наводяться дані про долю забезпечень у структурі пасиву підприємств усіх видів діяльності, яка в середньому з 2007 року по 2011 складає 2% [17]. Дані за більш сучасний період 2012-2013 роки відсутні на офіційному сайті в загальному користуванні. В наведеному статистичному збірнику не розглядається детально структура забезпечень та його види. Крім того, зміна форми звітності про фінансовий стан підприємства з 2013 року внесла свої коригування до класифікаційної структуру забезпечень (резервів) підприємств.

Останнім часом цікавість науковців та практиків до цієї категорії – збільшується. Резерви в дослідженнях з обліку та аудиту розглядаються в декількох ракурсах:

- при вивченні резервів, які коригують вартісну оцінку активів підприємств;
- при вивченні резервів, як частини власного капіталу;
- при вивченні резервів, які є регулятором фінансового результату підприємства.

В нашому дослідженні основну увагу буде приділено розгляду класифікації забезпечень (резервів), які є складовою зобов'язань підприємства. З 2005 року за вказаною темою дослідження було захищено 5 дисертацій в Україні. Розглядалася в наукових працях, статтях та тезах таких науковців: І.М. Агєєв, О.В. Алексєєва, О.В. Аніщенко, Т. Арнольд, Дж. Барт, Дж. Беннетт, Береза С.Л., І.В. Березкін, Н.М. Бібнєв, М.О. Блатов, Н.Г. Богатко, Ф.Ф.Бутинєць, Н.Р. Вейцман, Ю.А. Верига, І.М. Вигівська, Н.Г. Волков, Я.М. Гальперін, Л.Т. Гіляровська, Р.Є. Грачова, Д.О. Грицишен, А.К. Гупта, О.Д. Дмитриченко, В.Г. Дорогостайський, С.М. Дячек, І.Г.Кириченко, М.О. Козлова, П. Колієр, Т.М. Королук, С. Кроукамп, Я.Д. Крупка, О.М. Лишук, А.І. Лозинський, І.М.Мавліна, Л.Г. Макарова, М.Ю. Медведєв, Л.А. Мельникова, В.В. Нарєжний, Н.Г. Новічкова, М.М. Орищенко, І.В. Орлов, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, Д.І. Понокова, С. Робертсон, С.В. Романов, О.П. Рудановський, І.Б. Русієва, О.В. Рябова, Я.В. Соколов, Л.В. Сотнікова, В.І. Ткач, В.С. Терещенко, Ю.С. Цаль-Цалко, С.А.Чещєв, С.А. Щєнков, І.Й. Яремко та інші.

При складанні класифікації об'єкту, важливо правильно сформулювати та визначити вимоги до її вигляду. Максимова В.Ф. у своїй монографії визначає такі критерії побудови класифікації [8]:

- повинна бути розроблена класифікація, глибока за сукупністю класифікаційних ознак і така, яка б розкривала всю різноманітність системи об'єктів;
- класифікація повинна характеризувати систему об'єктів з організаційних, управлінських, економічних, інформаційних сторін функціонування підприємства;
- класифікація повинна бути універсальною для застосування різними за структурною складністю суб'єктами.

Треба зауважити, що в класифікаціях, які існували раніше та складаються зараз, перемижуються резерви не тільки ті, що є зобов'язаннями підприємств, але і ті, що є оціночними, корегуючими

до статей балансу.

Перша згадка про резерви знайдені в Стародавньому Китаї, де існувала системі резервних фондів з визначенням їх складу, джерелами формування, метою використання. Даний вид резервів мали характер фінансового навантаження, але вже тоді заклали базис для сучасних резервів. В 1688 році Авраам Граф у своїй праці «Керівництво з ведення італійської бухгалтерії» був першим, хто спробував побудувати план рахунків через їх класифікацію на «живі», «мертві» та рахунки третіх осіб. Резерви в цій класифікації отримали місце серед «живих» рахунків. Верига Ю.А. у монографії «Резервування капіталу: облік, аудит та звітність» розглядає 3 етапи розвитку резервів, які наведені на рисунку 1 [1].



Рис.1 Етапи розвитку процесів формування резервів.

Зацікавлених науковців сучасності ми вже перераховували раніше, тому розглянемо їх підходи більш детально.

Існує багато класифікацій резервів, але водночас, деякі автори підкреслюють про недостатність вивчення цього питання. Так, наприклад, М.О. Козлова в своїй дисертаційній роботі при вивченні 33 досліджених джерел говорить, що тільки 42% авторів в своїх роботах розглядають класифікацію резервів [4].

Складність формування класифікації для резервів відбувається і тому, що дана категорія містить в себе декілька понятійних рівнів, які охоплюють різні рівні діяльності та управління підприємств.

Серед науковців 20 століття проблемами класифікацією резервів в обліковому понятті займався І.О. Кошкін, який виходячи із структури приведених резервів, в основу класифікації визначив мету їх створення [15, стр.116] та виділяв такі резерви як резерви на погашення природного убутку товарів, резерви на погашення майна, резерви на погашення сумнівних боргів та резерви на погашення збитків від зниження цін.

Серед сучасних науковців цікавий підхід Л.А. Мельникової, яка починає розгляд класифікації резервів з класифікації виробничих резервів, основною ознакою яких є джерела збільшення ефективності підприємства, серед яких виділяють три основні групи, які стосуються праці, предметів праці та засобів праці [9]. На базі цього висновку автором була наведена ознака класифікації резервів - за видами ресурсів і за цією ознакою виокремлюють економічні та фінансові резерви. В свою чергу економічні резерви представлені матеріально-технічними резервами, трудовими та науково-технічними резервами. Серед матеріально-технічних резервів виокремлюють резерви: раціонального використання площини, ефективного використання виробничих потужностей, ефективного використання обланання, ефективного використання матеріально-виробничих запасів. Трудові резерви предстлені: кількістю і професійно кваліфікаційними можливостями звільняє мого персоналу, зростанням продуктивності праці, раціональним використанням робочого часу, збільшенням оплати праці. К науково-технічним резервам відносять: розробку науково-технічних рішень, впровадження раціоналізаторських пропозицій, здійснення бізнес планів, розробка винаходів ноу-хау, впровадження підприємницьких ідей. Фінансові резерви в свою чергу поділять в залежності від страхування діяльності підприємства або як базу реалізації фінансових концепцій. Серед резервів реалізації фінансових концепцій виділяють: підвищення рентабельності фінансових вкладень, приріст нерозподіленого прибутку, приріст грошових потоків, приріст власного капіталу, приріст позикового капіталу, приріст чистих активів. До фінансових резервів, які виступають резервами страхування бізнесу, відносять уставні резерви, резерви майбутніх активів та оціночні резерви.

Автором також розглянута класифікація резервів за такою ознакою, як рівень управління або просторова ознака досліджуваного об'єкту, за якою виділяє: державні, регіональні, галузеві

внутрішньогосподарські або внутрішньовиробничі. Фінансові резерви є різновидом резервів, які Л.А. Мельникова розглядає на рівні державних та галузевих резервів. Інші резерви, наведені у перерахованих структурах мають характер економічних резервів. В свою чергу фінансові резерви, автор за економічним змістом розділяє на статутні, резерви майбутніх витрат та оціночні резерви [9].

Дещо повторює наведену класифікацію резервів класифікація Д.І. Понокової, яка виділяє резерви за економічним змістом на матеріальні, трудові та фінансові; за відношенням до об'єкту резервування (регулювання) у складі фінансових резервів на активні, обов'язкові та капітальні. Інші ознаки класифікації, представлені автором, більш детально розкривають фінансові резерви на прямі та непрямі, самостійні та регулюючі [14].

В.В. Палій та В.Ф. Палій розглядають класичну класифікацію резервів за призначенням, які складаються з резервів на погашення сумнівних боргів; резервів майбутніх витрат та платежів; резервів на знецінення активів (резерв на знецінення цінних паперів тощо); резервний капітал та цільові резервні фонди [13]. О.О. Пархомчук рекомендує об'єднати резерв на погашення сумнівних боргів з резервом на знецінення активів [15]. Ми погоджуємося з цією думкою автора.

Значний вклад в розробку класифікації резервів серед іноземних авторів зробив Я.В. Соколов. Згідно з цією класифікацією резерви за призначенням поділяються на резерви на передбачення збитків, прогнозування кон'юктурних коливань, регулювання фінансових ризиків та блокування майна [18]. Але як відмічають деякі автори, серед яких М.М. Орищенко, дана класифікація не може бути застосована в вітчизняній практиці у зв'язку з відсутністю законодавчої підстави нарахування деяких з перерахованих видів [10].

При розгляданні класифікацій резервів в нашій роботі, ми навмисно ігноруємо резерви економічні, внутрішньовиробничі або внутрішньогосподарські, які є предметом вивчення економічного аналізу, економіки підприємства та інших економічних наук. Отже, при аналізі існуючих класифікаційних моделей та складання власної, необхідно чітко розуміти, що за ознака є основою її складання. М.О. Козлова у дослідженні щодо резервів виділяє 23 класифікаційні ознаки резервів серед 9 робіт, що вивчалися [4]. О.О.Пархомчук визначила 19 класифікаційних ознак в ході аналізу 11 наукових робіт

[15]. У вибірку вчені включили роботи вітчизняних та іноземних науковців. У власній класифікаційній моделі Пархомчук виокремила тільки 7 ознак [156].

Серед вітчизняних вчених значний вклад вивченню резервів та розробці класифікації зробила М.О. Козлова [4].

Найбільш розповсюдженою ознакою серед багатьох класифікацій є ознака за призначенням. Серед аналізуючої кількості науковців у представлений виборці ця ознака присутня в 9 з 11 робіт. Далі представимо витяг з систематизованого переліку класифікаційних ознак резервів, наведену Пархомчук О.О. з додаванням ознак автора.

Таблиця 1.

Систематизований перелік класифікаційних ознак резервів
[1,2,4,5,6,10,13,14,15,18,19,21,]

№ з/ п	Класифікаційна ознака	Автор												
		Велич Ю.А.	Дячук С.М.	Козлова М.О.	Красій С.А.	Крупка Я.Д.	Орищенко М.М.	Палій В.Ф.	Понокова Д.І.	Соколов Я.В.	Терещенко В.С.	Яремко І.Й.	Пархомчук О.О.	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	за джерелом формування	+	+	+	-	-	+	-	-	-	+	-	+	6
2	за рівнем управління	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
3	за економічним змістом	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
4	за відношенням до об'єкту резервування	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	2
5	за способом впливу на фінансовий результат	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
6	за способом відображення у фінансовій звітності	-	-	-	-	-	+	-	+	-	+	-	+	4

Продовження табл.1.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
7	за призначенням	-	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	10
8	за обов'язковістю формування	-	+	+	-	-	+	-	+	-	+	-	+	5
9	за нормативно-правовим регулюванням	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	2
10	за наявністю покриття	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	2
11	за можливістю виявлення	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	3
12	за причиною утворення	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
13	за способом формування	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	2
14	за періодом формування	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
15	за строком використання	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
16	за класифікацією рахунків	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
17	по відношенню до балансу	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
18	за метою формування	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
19	за залежністю від фінансового результату	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
	Усього	2	4	5	1	1	14	1	7	1	3	1	7	-

Найбільш детальна класифікація резервів за різними ознаками наведена в роботі М.М.Орищенко [10].

Для складання класифікаційної моделі об'єкту необхідно враховувати такі вимоги: законодавчі підстави, економічну доцільність, економічне призначення.

Резерви в обліку за національним законодавством не регламентовані достатньо, але в дисертаційних дослідженнях за даною

тематику, все більше авторів підкреслює цю необхідність.

В даному дослідженні ми визначили основні існуючі ознаки для побудови власної класифікаційної моделі. Але це питання ще потребує подальшого вивчення.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1.Верига Ю. А. Резервування капіталу: облік, аудит та звітність : [монографія] / Ю. А. Верига, М. М. Орищенко. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 180 с.

2.Дячек С.М. Відображення в бухгалтерському обліку та аналіз резервів молокопереробних підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наукового ступеню канд. екон. наук. : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.М. Дячек. – Київ. – 2008. – 22 с.

3.Задоянко О. Кодифікація як форма систематизації: деякі принципи особливості Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка 69-72 с.// Електронний ресурс: http://papers.univ.kiev.ua/jurydychni_nauky/articles/Codification_as_a_form_of_systematization_some_peculiarities_of_principle_19780.pdf

4.Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Козлова Марія Олегівна. – К., 2006. – 203 с.

5.Красий С.А. Краткий бухгалтерский словарь-справочник / Красий С.А. – Одесса “Художественное газетное издательство”, 1960. – 124 с

6.Крупка Я.Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 354 с.

7.Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Грінв Д.С., 2012. – 400 с.

8.Максімова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: Монографія / В.Ф. Максімова. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – 269 с.

9.Мельникова Л.А. Организация учета финансовых резервов хозяйствующих субъектов дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.12 / Л.М.. Мельникова. – Москва, 2002. – 203 с.

10.Орищенко М.М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація: дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / М.М. Орищенко. – Київ, 2009. – 143 с.

11.Основи наукових досліджень: Навчальний посібник// Мацин В.С., Міценко Н.Г., Данилко О.А. – Львів: Ромус-Поліграф, 2002. – 128 с. <http://politics.ellib.org.ua/pages-4551.html>

12.Основи наукових досліджень Енциклопедичний словник // Електронний ресурс <http://politics.ellib.org.ua/encyclopedia-term-6254.html>).

13.Палий В.Ф. Финансовый учет: [учебное пособие] / В.Ф. Палий, В.В Палий – [2-е изд., перераб. и доп.]. — М.: ИД-ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.

14.Понокова Д.И. Бухгалтерский учет резервов и регулятивов: автореф. дис. на соискание научной степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Д.И. Потокова. – Краснодар. – 2007. – 21 с.

15.Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства: дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / О.О. Пархомчук. – Житомир, 2011. – 303 с.

16.Протасов В.Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства / В.Н. Протасов – 2-е изд., перераб. и. доп. – М. : Юрайт-М, 2001. – 346с.

17.Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання» http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/09/Arch_dsg_bl.htm

18.Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

19.Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: [навчальний посібник] / Терещенко О.О. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.

20.Яковлева-Романенко О. Типологія суспільства як предмет соціальної філософії//Електронний ресурс <http://kibit.com.ua/ru/press/articles/?view=231&print=1>

21.Яремко І.Й. Резервний капітал – важлива економічна категорія в методології обліку / І.Й. Яремко // Розвиток науки про бухгалтерський облік: міжнар. наук. конф.: тези доп. – [Частина IV]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 211-215.

РОЗДІЛ 2

РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНИХ І МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД КОНТРОЛЮ У ЦІЛЯХ ЗМІЦНЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СТІЙКОСТІ ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТІВ

Максімова В.Ф., д.е.н., професор

СИСТЕМНА ПРОБЛЕМАТИКА СУЧАСНОГО ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

1. Наукові результати попередників і невирішені питання

Вчені-економісти відмічають, що управління – специфічна галузь економіки. Його кінцевим продуктом є не товари й не послуги, а управлінський інформаційний продукт, в якому містяться управлінські рішення, управлінський вплив. В управлінні економічною діяльністю промислового підприємства чітко відслідковуються типові операції й процедури управлінських робіт, котрі інтегруються за трьома стадіями цього процесу. На першій стадії встановлюються цілі економічної діяльності й визначаються кількісні характеристики розвитку; на другій – провадиться контроль стану об'єкта з точки зору досягнення певних проміжних чи кінцевих результатів, якими оцінюється ступінь досягнення цілей; на третій стадії здійснюється регулювання відхилень, котрі виникають у процесі реалізації цілей. Задачі управління вирішуються безпосередньо через функції планування й аналізу господарської діяльності – оцінюються реальні результати, виявляються резерви для розвитку економіки підприємства, котрі потому вводяться в планову модель наступного періоду. На другій стадії проявляється функція контролю, коли зіставляються планові й досягнуті характеристики об'єкта, виявляються відхилення, котрі або сприяють досягненню цілей, або негативно впливають на кінцеві результати. На третій, заключній стадії здійснюється функція регулювання. Вона реалізує комплекс заходів, направлених на усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів [1, с.70].

1.1. Результати наукових досліджень попередників. За наведеним вище визначенням управлінського циклу виникають деякі неузгоджені моменти. Так, по-перше, хоча автори вважають контроль

функцією управління, все ж його дія розпочинається лише на другій стадії управлінського циклу. У той же час не викликає сумніву необхідність уже на першій стадії перевірки правильності постановки задач управління, їх відповідності головній меті функціонування підприємства, якісної оцінки підцілей управління, контролю умов рішення задач та виявлення ресурсних обмежень, контроль правильності кількісного формулювання задач; і т.ін. Окрім того, виключно важливе значення має встановлення законності й доцільності господарських процесів і операцій, що плануються.

По-друге, автори обмежують дію функції контролю лише тими економічними об'єктами, котрі вводяться в систему планових моделей [2]. Принципову неправильність такого підходу показав розгляд деяких контрольних заходів стосовно першої стадії управлінського циклу. Окрім того, планування охоплює лише основні сторони економічної діяльності підприємства. Обмеження функції контролю цими рамками звужує його можливості й значення в управлінні.

По-третє, функція контролю розглядається лише у зв'язку з обліком і лише у руслі економічного моделювання досягнутих характеристик об'єкта управління. Дійсно, у практичному управлінні контроль і облік досить щільно інтегровані. Останнє значно підсилює роль і місце обох функцій в управлінні. Однак за змістовною сутністю – то є окремі, самостійні управлінські функції. Значення контролю стає ще більше чітким і прозорим при здійсненні функції регулювання, котра реалізує розроблений у результаті здійснення контролю комплекс заходів, направлених на усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів.

Отже, контроль в інтеграції з функціями планування, обліку та аналізу створює інформаційні можливості для життєдіяльності управлінського циклу. Останнє є визначальним при розгляді місця й ролі внутрішнього контролю в управлінні фінансово-господарською діяльністю промислового підприємства. Значення контролю зростає там, де контрольні елементи введені в обов'язки безпосередніх виконавців і службовців різних управлінських підрозділів – виникає можливість здійснення оперативного контролю, усунення виявлених відхилень і досягнення поставлених цілей.

На відміну від здебільшого статичного зовнішнього контролю, здійснюваного контрольно-ревізійним управлінням, податковою

інспекцією, аудиторськими фірмами, котрі запрограмовані на виконання заключного контролю за звітними показниками, внутрішній контроль має справу безпосередньо з економічними процесами, використанням ресурсів і отриманням результатів. Така змістовна обігова наповненість надає яскравій динамічності функції контролю, висвітлює його значення в управлінні підприємством. Однак розробка рекомендацій щодо удосконалення й оптимізації системи внутрішнього контролю доцільна лише з огляду на наукові результати попередніх дослідників цієї сфери. Необхідно окреслити коло невирішених питань теорії, виявити недоліки в організації та практиці здійснення внутрішнього контролю.

Науковці сьогодення працюють на теренах важливих для теорії й практики економічного контролю результатів досліджень, отриманих у різні роки вченими-економістами. Попередники так чи інакше пов'язували вирішення локальних питань їхніх робіт із контролем фінансової й господарської діяльності підприємств; в який би сегмент системи підконтрольних об'єктів вони не заглиблювались – контроль витрат, контроль податків, ревізія усієї фінансово-господарської діяльності, аудит бухгалтерської звітності, – все одно у сферу їхнього дослідження попадав власне внутрішній контроль. Найбільш суттєвими та такими, що стали основою для формування системної концепції внутрішнього контролю стали, за нашим уявленням, окремі положення теорії економічного контролю та його методології, а також підґрунтя для удосконалення цієї важливої управлінської функції в умовах сьогодення та на перспективу економічного розвитку промислових підприємств.

1.2. Основні наукові здобутки попередників. В області теорії: підкреслено відмінність внутрішньогосподарського контролю від інших форм економічного контролю за їх цілями, задачами, принципами, методичними прийомами та об'єктами дослідження;

висвітлено теоретичні аспекти контролю господарських систем в умовах соціально-економічних трансформацій; визначено необхідність, можливості та сутність контролю в суспільно-господарській сфері; здійснено моделювання елементів системи контролю, процесів та наслідків контролю; проведено аналіз і синтез систем контролю в суспільно-господарській сфері; визначено мету, завдання і принципи контролю та розроблено класифікацію його форм

і різновидів в умовах суспільно-господарських трансформацій; зроблено модифікацію системи контролю під впливом сучасних світогосподарських трансформацій; переглянуто організацію контролю господарських систем в суспільстві з перехідною економікою [3];

опрацьовано тлумачення сутності контролю фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, змістовного наповнення поняття контрольного процесу та його стадій [4];

визначено місце і роль функції контролю в системі управління економікою підприємства [5; 6];

зроблено теоретичні інтерпретації таких основних категорій економічного контролю, як контрольні процедури, форми та способи їх здійснення; розроблено низку всебічних класифікацій контролю та його об'єктів [7];

у світовій практиці передбачується зобов'язати кожну компанію самостійно визначитись зі своїми цілями для функції контролю. Так, американський уряд пропонує кожній агенції розробляти свої цілі для внутрішнього контролю [8].

1.3. Основні результати попередніх наукових досліджень в області методології. У вказаному напрямі вченими здійснена значна робота, а саме:

розглянуто особливості контролю окремих напрямків господарювання; здійснено модифікацію контрольних дій під впливом трансформування економіки; висвітлено методологічні аспекти ризику та антикризової стратегії контролю; розглянуто методологічні підходи до проведення контролю інтеграційних процесів у суспільно-господарській сфері та до контролю економічного зростання національно-господарських систем [9];

сформульовано загальні принципи фінансово-господарського контролю; вказано на проблему відсутності науково обґрунтованих принципів, на яких повинен впроваджуватись економічний контроль в ринкових умовах господарювання підприємств [10];

обґрунтовано напрями розвитку методологічних та організаційних основ аудиту; застосовано інтегрований підхід до взаємодії функцій планування, обліку, аналізу, контролю, регулювання для розробки моделей організаційних структур [11];

обґрунтована доцільність сполучення централізованого й децентралізованого підходів до організації обліку в основних внутрішніх структурах, де безпосередньо використовуються ресурси й формуються економічні результати виробництва; вироблені загальні напрями подальшого розвитку економічного контролю в ринкових умовах хазяйнування [12];

у світовій практиці проголошено, що внутрішній контроль – взаємозв’язана інтегрована система [8].

1.4. Основні методичні розробки. В наукових дослідженнях попередніх періодів в області методики економічного контролю досягнуто наступне:

розроблено систему методичних прийомів для проведення документального і фактичного контролю [13];

розроблено методику контролю показників модифікованого бухгалтерського балансу в умовах наближення господарських систем до вимог сталого економічного розвитку; розглянуто методичні аспекти стандартизації процедур контролю господарських систем; розроблено методику контролю варіантів інтегрування національно-господарської системи України у світогосподарське середовище; розроблено методику контролю процесів економічного зростання господарських систем за допомогою модифікованих макроекономічних вимірників та індикаторів [9];

розроблено моделі контролю, котрі в основному здатні забезпечувати управління необхідною інформацією щодо забезпечення зберігання ресурсів, а також стану та руху підконтрольних об’єктів [14];

визначено порядок контролю фінансово-господарської діяльності на підприємствах різних галузей; розроблені методики оцінювання якості обліку й контролю окремих видів ресурсів і запропоновано організаційні напрями управління якістю [15];

розроблені та прийняті до застосування Міжнародні стандарти аудиту, котрі регламентують також оцінку стану внутрішнього контролю в підприємствах;

у світовій практиці впроваджено положення стосовно внесення у щорічний звіт оцінки внутрішнього контролю менеджментом. Передбачується, що в кожному річному звіті повинен бути представлений також окремий звіт про стан внутрішнього контролю,

котрий: підтвердить відповідальність менеджменту за впровадження і підтримку адекватної структури внутрішнього контролю; відображатиме оцінку ефективності внутрішнього контролю. Крім того, у кожному аудиторському звіті повинно міститись підтвердження правильності оцінки внутрішнього контролю менеджментом, тобто частиною зовнішнього аудиту є атестація системи внутрішнього контролю перевіреного підприємства [16].

Отримані протягом усього періоду становлення й розвитку вітчизняної та світової економічної науки результати хоча й формували загальні теоретичні засади та методологію економічного контролю, все ж є достатньо розробленим науковим підґрунтям для вирішення проблем внутрішнього контролю. У цій сфері, однак, ще не вирішено чимало різної складності проблем, котрі будуть розглядатись нами в окремих пунктах даної роботи. Наразі ж є сенс окреслити їх коло задля упорядкування проблемних питань і обґрунтування актуальності подальшого дослідження.

1.5. Проблемні та невирішені теоретичні питання.

Уявляються доцільними та гідними уваги дослідника наступні міркування. У теорії внутрішнього економічного контролю: не розставлено чіткі акценти на проблемі визначення місця й ролі внутрішнього контролю у системі управління підприємством. Хоча в усіх управлінських моделях контроль постає як одна з найважливіших функцій управління, все ж до цього часу відсутнє його цілісне наукове обґрунтування (на відміну, скажімо, від планування, обліку).

Не визначені закони та не сформульовані принципи, на яких повинен розвиватись внутрішній економічний контроль. Наявні в літературі положення під заголовком “принципи” реально не є ними через те, що не визначають ґрунтовних терен для побудови цілісної системи та не вказують на загальну спрямованість її функціонування. Вони або стосуються загального контролю й давно застаріли, або є уривками з робіт західних спеціалістів, або ж підмінюються функціями контролю, різного роду локальними задачами, або взагалі не мають прямого відношення до функції контролю і таке інше.

Не визначені оптимальні для сучасної економіки напрями взаємозв'язку і взаємопроникнення в управлінському процесі функцій системи управління. З цього визначення бере витоки як відправна точка в напрямку вирішення і як конкретна проблема відсутність на

промислових підприємствах України інтегрованої системи внутрішнього контролю, яка була б здатна якісно підвищити динамічність цієї важливої функції управління.

Невизначеність призвела до появи різних моделей, які здебільшого залишаються у розробках науковців, бо практично нездатні замінити внутрішній контроль ні як цілісну його систему, ні як функцію управління. Не досягнуто єдності поглядів щодо виділення на теренах внутрішнього контролю таких моделей, як внутрішній аудит; контролінг. Прихильники стверджують, що ці моделі суттєво відрізняються від традиційного контролю й можуть бути частиною системи внутрішнього контролю, взагалі стати управлінням, або ще управляти управлінням, не говорячи вже про внутрішній контроль. Ми не супротивники нових, часто модних тенденцій. Однак усі вони повинні розглядатись ученими-економістами в межах теорії контролю з урахуванням реалій сучасного економічного розвитку в країні. Так, наприклад, про внутрішній аудит мова може йти у разі розгляду підприємств (організацій, компаній, корпорацій, тощо) із настільки розгалуженою управлінською системою, щоб могло забезпечуватись дотримання відповідних принципів, на яких ґрунтується побудова й функціонування аудиту, і, передусім – принципу незалежності контролю. Отже, останнє можливе в підприємствах із багаторівневою ієрархією управління. В усіх інших випадках, тобто – коли мова йде про пересічні підприємства із звичайною, класичною для української економіки організаційною й управлінською структуризацією, – підгін будь-яких контрольних заходів під назву “внутрішній аудит” є щонайменше некоректним.

Дещо інша справа з контролінгом. Він потерпає від його фетишизування: контролінгові приписують основні функції управління від планування, організації, стимулювання, контролю, регулювання, аналізу до одних лише функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту [17].

Противники цілком обґрунтовано аргументують їхню точку зору стосовно збереження цілісності інформаційного забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю підприємства [18; 19]. Вони вказують на відсутність різниці у складі користувачів контрольної інформації, регламентації методів, способів і прийомів

контролю, підконтрольних об'єктів і суб'єктів контролю. Теоретично можна віднайти скільки завгодно відмінностей будь у чому, однак на практиці різниця проявляється лише у появі зайвих управлінських підрозділів.

Наведені вище аргументи повною мірою стосуються також невизначеності ставлення до виділення стратегічного контролю, фінансового, зовнішньоекономічного, бухгалтерського контролю, як альтернатив класичній системі внутрішнього контролю. У відповідних пунктах роботи будуть надані роз'яснення з цього приводу. Наразі ж доцільно зауважити на підміну понять, коли під видами контролю представлено його об'єкти – стратегія розвитку підприємства, його фінанси, зовнішня діяльність, або служба управління – наразі бухгалтерія, в обов'язки колективу якої входить виконання окремих задач внутрішнього економічного контролю.

Не існує єдності у визначеннях власне внутрішнього економічного контролю. Маємо внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, економічний контроль. Аналіз існуючих класифікацій показав, що усі вони дають загальну класифікацію господарського контролю, економічного контролю. Фактично усі види контролю, про які йде мова – внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, – мають загальний, один і той же об'єкт, здійснюються з допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині однієї і тієї ж системи – підприємства. Виходячи з цього, можна тлумачити усі три назви як різне словесне визначення одного й того ж терміну – внутрішній економічний контроль.

Відсутня єдність у розробці методу, котрий слугував би при вирішенні різноманітних задач і досягненні цілей внутрішнього контролю, надаючи в його розпорядження систему способів, прийомів, процедур і скорочуючи таким чином витрати часу та інших ресурсів стосовно проведення контрольних дій. Практично в усіх відомих нам розробках існує та чи інша помилковість – включення до методу контролю інших, не властивих йому, методів; подрібнення методу контролю на ряд методів (метод документального, метод фактичного контролю, і т.ін.) або (та) зведення методу контролю до прийому чи до контрольних процедур; зведення методу до його сутності, цілей, задач та властивостей. Потрібне упорядкування усієї сукупності шляхом формалізації понятійного апарату, тобто, шляхом

уточнення формулювань та класифікації методів, можливих до застосування у сфері внутрішнього економічного контролю, за конкретними ознаками. Через розмаїття думок та тверджень необхідна формалізація понятійного апарату стосовно розмежування понять: базовий метод наукових досліджень – загальнонаукові методи – методи інших наук – метод економічного контролю – способи здійснення контролю – методичні прийоми – елементи методу.

Відсутня класифікація різносторонніх характеристичних угруповань прийомів внутрішнього економічного контролю.

Залишається не узгодженим визначення предмета контролю. Автори існуючих навчальних посібників та підручників з контролю та ревізії або зовсім не розглядають це питання, або розкривають його частково [20]. Відсутня розробка та конкретне визначення предмета контролю і в спеціальних посібниках. Наприклад, в учбово-методичному посібнику "Організація бухгалтерського обліку і контроль в умовах ринкової економіки" (науково-впроваджувальна фірма "Екоукрприватизація", 1992р.) взагалі немає розгляду предмета контролю; завуальована й організація контролю.

1.6. Проблеми методологічного характеру. В області методології відсутній розгляд тлумачення поняття "система" у його закономірному розвитку та адаптації для обґрунтування системності внутрішнього контролю. Відсутнє цілісне теоретичне обґрунтування, серйозне дослідження, котре б засвідчувало, що контроль – то є дійсно система. Часто робиться посилання на цей термін і стверджується про застосування в роботі системного підходу. Але системний підхід – то є метод, котрий "...представляє собою експліцитний вираз процедур визначення об'єктів як систем і способів їхнього специфічно системного дослідження (опису, пояснення, передбачення, конструювання і т.д.). Певна річ: системний підхід може виступати у свідомості вчених та фіксуватись у відповідних текстах у доволі різних формах – від емпіричного інтуїтивного опису спеціальних процедур системного дослідження і до строгого, у приватному випадку математичного, виразу загальносистемних процедур і методів" [21]. Таким чином, учені-системники пояснюють, що для системного підходу до дослідження характерним є хоча б інтуїтивний розгляд процедур, авторських тверджень, положень. Наразі в літературі з економічного контролю таких розробок нема.

Не формалізовано власний понятійний апарат. Наразі мова йдеться про визначення із безлічі тлумачень єдиного варіанта для теорії економічного контролю, тим паче, що в усіх дослідженнях є посилання на єдине висхідне підґрунтя – системний підхід. Замість пропонованої кожним дослідником сукупності інтуїтивних уявлень щодо його системності, слід, вивчаючи системні побудови інших сфер дослідження, все-таки орієнтуватись на вимоги та обмеження загальної теорії систем.

Відсутнє обґрунтоване виділення елементів системи внутрішнього економічного контролю. Не сформульовані вимоги та критерії розрізнення зв'язків і відносин у системі. Не визначені властивості контролю, як системи. Не обрано закони та не визначено принципи створення структури суб'єктів внутрішнього контролю. Внутрішній економічний контроль – одна з функцій системи управління, тому система внутрішнього контролю не може створюватись відокремлено від організаційної структури системи управління у цілому. Логіка її побудови є підґрунтям для визначення та добору конкретних форм організації контролю. Вона повинна бути такою, щоб забезпечити цілісність системи і вирішувати поставлені перед нею задачі.

Не визначено принципи пошуку шляхів оптимальної централізації й децентралізації та доцільного наближення функції контролю до об'єктів шляхом покладання контрольної функції за умови децентралізації на працівників облікової служби, технічних служб, лінійних і функціональних керівників, виконавців.

Не здійснено постановку й вирішення проблеми цілеутворення для спрямування системи контролю на доцільність її організації та функціонування.

Не вирішена проблема співвідношення функціонування та розвитку системи, пошуку відповідних механізмів, котрі забезпечать досягнення цільових орієнтирів контролю, управління й підприємства у цілому.

1.7. Невирішені питання в області методики контролю. Не розроблена методика оцінювання стану внутрішнього контролю. Відсутня узгодженість тлумачення категорії “якість контролю”. Не розмежовані поняття “якість” й “ефективність” внутрішнього контролю. Не визначена мета оцінювання якості внутрішнього контролю.

Не визначений у чіткій і систематизованій формі комплекс вимог до оцінок якості з описом кожної з них у вигляді узагальненого викладу

сукупності властивостей, що тією чи іншою мірою повинні бути притаманні оцінкам якості внутрішнього контролю. Не проведено чіткої межі між категоріями “якість діяльності у процесі внутрішнього контролю” та “якість інформації, створеної в результаті внутрішнього контролю”.

Керуючись у нашому дослідженні системним підходом, підкреслюємо, що для побудови будь-якої системи, у тому числі системи оцінок якості, потрібен теоретичний фундамент із низки категорій, вимог, принципів. У відомих нам працях вчених-економістів такі відправні моменти системного підходу стосовно оцінки контролю відсутні; оцінка взагалі не пов’язується з проявом законів функціонування систем – не розроблені принципи оцінки та її методи, критерії якості й ефективності. Вчені захоплюються розглядом лише підходів до визначення оцінки, залишаючи в стороні, як несуттєві, підходи до об’єкту та суб’єктів оцінювання і практично відкидаючи концепцію *системи* контролю. Система контролю у її статичному стані та в динаміці функціонування не розглядається в якості об’єкта оцінювання у сфері внутрішнього контролю.

Не звертається увага на наявність внутрішніх і зовнішніх суб’єктів оцінювання.

Відсутній детальний структурний аналіз та класифікації методів оцінювання з огляду на методика, зміст, форму практичної реалізації конкретного методичного підходу, що допомогло б наблизитись до розробки концепції оцінки внутрішнього економічного контролю.

Не визначені цільові орієнтири та форми оцінювання якості.

Не враховані особливості подвійного характеру досліджуваного об’єкту: контроль, як система; контроль, як функція управління. Обидві особливості задають, з одного боку, чітке цільове спрямування системи контролю та її оцінки; з іншого – певні обмеження, що диктуються притаманними будь-якій відкритій системі принципами. Мова йде про обмеження, що їх накладає ієрархічність системи управління та системи контролю.

Не встановлені обмеження у поширенні оцінки; у застосуванні методики оцінювання.

Недостатньо розроблена класифікація економічних об’єктів контролю. Так, наприклад, в найбільш загальному вигляді у якості об’єктів аудиту й ревізії на промислових підприємствах розглядають лише документальну інформацію [22, с.22]. Менеджери розуміють під

об'єктами контролю компанію в цілому; сукупність людей, дії яких свідомо координуються для досягнення загальних цілей; функціональні сфери діяльності компанії [23, с. 51].

Учені-економісти подають у роботах з контролю його об'єктами предмети й засоби праці, а також саму працю, яка використовується у процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [24, с. 96]. Це визначення може сприйматись як найбільш загальне для характеристики об'єктів контролю, але з певним ступенем умовності через те, що усі об'єкти, у тому числі і процеси, зашифровані в понятті “сама праця”. Інколи об'єкти контролю класифікуються лише за двома ознаками: контроль за реалізацією планів; контроль за успішним ситуаційним управлінням [23].

По-перше, зроблена класифікація контролю а не об'єктів; по-друге, в контролі за реалізацією планів виділяються заходи, які, в свою чергу, розподіляються на графік, витрати, ресурси. Наявне як змішування понять “класифікація контролю” і “класифікація об'єктів”, так і часткове висвітлення об'єктів, що класифікуються за різними ознаками.

В деяких літературних джерелах зазначається, що об'єктами контролю повинні бути фактори впливу на структуру власності: варіант приватизації; розміри фірми; галузева належність; тривалість післяприватизаційного періоду; структура власності в післяприватизаційний період; економічні характеристики корпорації (реалізація, прибуток) [25, с.36-38].

Усе це вірно для вирішення локальних задач. Наявне сприйняття об'єктів у вигляді та за переліком, пристосованим для кожного окремого дослідження. Автори не посилаються на жодну базову класифікацію і не розглядають можливостей її укладання. Вони відпрацьовують окремі задачі різного ступеня значимості для розвитку організації. Це, на нашу думку, значна прогалина, яка унеможлиблює наукове обґрунтування системи внутрішнього економічного контролю й утруднює його впровадження у практику діяльності вітчизняних підприємств. Іншими словами – втрачається системність внутрішнього контролю і його практичні можливості.

У системі внутрішнього економічного контролю існує проблема цілепокладання, яка обумовлена відсутністю концептуальної розробки, котра дала б змогу обґрунтувати необхідність і можливість

визначення її цільових напрямів. Увесь процес контролю за усіма його стадіями продиктований його цілями. Система контролю впроваджується з огляду на цілі, які являються відправним моментом її організації і функціонування. Науковці, які займаються методологією внутрішнього контролю, обминають розробку його системних цілей. Дехто вказує лише мету перевірки окремих об'єктів. Інші автори під заголовком “Цілі і засоби внутрішнього контролю” подають низку задач контролю, контрольних процедур, правил та вимог щодо ведення бухгалтерського обліку: система бухгалтерського обліку повинна відображати усі санкціоновані і тільки санкціоновані операції; точна вхідна інформація; точне рознесення в реєстри бухгалтерського обліку; збереження облікових документів; попередження зловживань у результаті тайної змови працівників підприємства; забезпечення оперативної управлінської інформації; виявлення незвичайних або аномальних фактів. Наприклад: система бухгалтерського обліку повинна відображати усі санкціоновані і тільки санкціоновані операції. Дійсно, зауваження слушне, але ні за змістом, ні за формулюванням воно не підпадає під визначення поняття “мета внутрішнього контролю” [26]. Це – правило відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і водночас – вимога щодо функціонування його системи.

Обґрунтування необхідності та безпосередня розробка цілей внутрішнього економічного контролю робиться нами у відповідному пункті роботи.

Наразі доцільним є зауваження стосовно того, що до встановлення цілей зводиться по суті будь-який управлінський вплив, як самий елементарний, так і глобальних масштабів. У системі внутрішнього контролю цілі повинні виступати як визначальний початок, управляюча сила, яка, як закон, визначає спосіб і характер його дій і якій він повинен підкоряти свою волю.

Отже, існує низка дискусійних і невирішених питань як стосовно теоретичного обґрунтування принципів і форм інтеграції внутрішнього контролю в системі управління промисловим підприємством, так і в площині практичної реалізації наукових рішень.

2. Дискусійні положення внутрішнього контролю

Загальна наукова проблема полягає у відсутності визначення і обґрунтування оптимальних для сучасної економіки напрямів взаємозв'язку і взаємопроникнення в управлінському процесі функцій системи управління.

З цього визначення бере витоки як відправна точка у напрямі вирішення і як конкретна проблема – відсутність на промислових підприємствах України цілісної інтегрованої системи внутрішнього економічного контролю, яка була б здатна якісно підвищити динамічність цієї важливої функції управління. Останнім часом практично відсутні роботи, котрі були б націлені на її вирішення. В окремих докторських дисертаціях розробляється постановка контролю в макроекономічних системах; в інших вирішуються локальні питання логістики, маркетингу, обліку, інформатизації управління, тощо.

Проблема набуває особливої актуальності ще й у зв'язку з перенесенням в нашу дійсність запозичених західних концепцій, що мають безпосереднє відношення до проблеми контролю. Так, скажімо, стратегічний контроль, антикризовий, фінансовий, зовнішньоекономічний, корпоративний, бухгалтерський контроль, контролінг є альтернативами класичній системі контролю і претендують на власну теорію і методологію. Вчені-економісти відзначають цілковиту безпідставність подібних заяв.

Мета полягає у тому, щоб осмислити теоретичну обґрунтованість ключових положень, які відрізняють альтернативні пропозиції від сформованих у вітчизняній літературі уявлень про функцію контролю і визначити, наскільки вони узгоджуються із загальною потребою створення цілісної системи контролю.

2.1. Аналіз публікацій стосовно виникнення альтернативних пропозицій. Наразі для прикладу обрано контролінг. Його прихильники стверджують, що контролінг виник в Америці, але там від нього відмовились. Найбільш повно система контролінгу була вперше описана і застосована в США – пишуть Р.Манн і Е.Майер [27, с.7]. Однак більше вони про США не згадують. Залишається невідомим де, коли і ким був розроблений чи впроваджений контролінг. Більш конкретно, щоправда, без посилань на певні джерела, висловлюється С.Петренко: “В 1931 році в США було організовано Інститут Контролерів Америки” [28]. Однак зауважимо,

що ті контроллери не мали ніякого відношення до контролінгу в його сучасному тлумаченні. Як зауважують науковці, контроль проводиться, коли є суттєві відхилення фактичних даних від планових. Контроль – це дії, які здійснюються, коли є різниця між тим, що було заплановано, і тим, що фактично сталося. Процес контролю можна розділити на: читання і інтерпретацію звітів, аналіз відхилень, установлення причин відхилень, дії [29].

Автор обстежила достатню кількість літературних джерел, розмовляла на цю тему з американськими вченими-економістами – ніде немає спогадів про американський контролінг [30]. Немає навіть терміну “контролінг” ні в теорії, ні на практиці. Якщо контролінг свого часу десь і з’явився в Америці, то зник так непомітно, як і виник. Академік М.Г.Чумаченко виказує більш категорично думку про походження контролінгу: “...ця німецька система...” і далі: “Необхідно підкреслити, що контролінг – чисто німецький напрямок управлінської діяльності. В США ця система не застосовується і не описується. Достатньо сказати, що в капітальному підручнику з бухгалтерського обліку та аудиту США [31], який до 1981 року витримав з 1944 року 21 видання, ні в змісті, ні в предметному вказівникові цього терміну нема” [32].

Концепцію реанімували німецькі економісти [27]. Проте, як свідчать публікації інших німецьких вчених [28], у них вона також не існує в такому вигляді, як на папері.

Автор мала змогу ознайомитись зі змістом ряду сучасних наукових американських видань, статей, навчальної літератури з обліку та контролю; вела бесіду з колегами тамтешніх університетів, молодими вченими. Ніде ніяких слідів контролінгу в Америці нема. Про нього ніхто не чув. До американської економічної науки контролінг якщо і має відношення, то лише через часткову співзвучність термінів “контролінг” і “Controllershіp”. Останній використовується в США в тлумаченні “контролер”, “контролерство”. Застосування цього терміну не має ніякого відношення до контролінгу. Навпаки: підкреслюється розвиток функцій обліку і контролю, робиться акцент на аспекті контролю й аналізу господарської діяльності. Тому автори виказують їхню точку зору щодо прийняття терміну “контролерство”, особливо в великих концернах. На їх думку титул “контролер” показує позицію повної

відповідальності посадової особи за стан обліку, контролю і аналізу на підприємстві [28].

Сучасна економічна наука знаходиться у стані так би мовити “буму” навколо контролінгу. Як його тільки не називають: функція внутрішнього контролю; концепція інформації і управління; метаменеджмент; такий, що забезпечує раціональність управління; інструмент управління; управління управлінням; концепція управління діяльності підприємства, що координує і інтегрує зусилля різних служб; включає в себе установлення цілі підприємства, здійснює функцію контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, координує і направляє діяльність усієї системи управління підприємством, являється синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків і багато чого іншого [17].

Слушно зазначають П.Лабзунов, Р.Попов: «Оцінка ролі і місця контролінгу в управлінні у зарубіжних і вітчизняних авторів суттєво відрізняється: від наділення основними функціями управління (планування, організація, стимулювання, контроль, регулювання, аналіз) до зведення до функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту» [30, с. 98].

2.2. Дефініції щодо сутності контролінгу. Існує багато визначень поняття «контролінг», але часто вони мають на увазі подання контролінгу в суто рекламному стилі, збагачують його теоретично, приписуючи вже наявні властивості, присутні іншим функціям управління. Провідні вітчизняні вчені справедливо вказують, що автори робіт з контролінгу не націлені на чітке визначення змісту цієї функції і взаємозв'язку підрозділу контролінгу з іншими підрозділами в організаційній структурі підприємства [31, с. 32].

Зміст ключових положень щодо сутності контролінгу наведено в табл. 1. Його роздмухано до неосяжних розмірів, буцімто для розвитку економічної науки. Насправді ж досягнення економічної науки як раз і нівелюються через підміну наукових понять і тлумачень, як от: контролінг – система управління підприємством. Окрім того, в практиці діяльності підприємств, навіть там, де він впроваджений, контролінг зводиться до простого рахівництва та оперативного управління витратами [33].

Однак лише повнота наукових понять і чітке установлення предмета науки та її методів забезпечують принципову можливість розпізнати управлінський феномен системи [33]. Контролінг не має чітких визначень. Ядром концепції є співставлення запланованих показників з фактичними. Будь-який його варіант базується на плануванні, на розробці для звітного періоду показників, з якими співставляються фактичні дані – стверджують німецькі вчені [33].

Така трактовка дозволяє віднести контролінг до елементів аналізу господарської діяльності, але унеможлиблює тлумачення його як системи управління [33].

Існують суттєві розбіжності наукових розробок з приводу місця контролінгу в економічній науці та його практичного застосування. Оцінка ролі та місця контролінгу в управлінні у зарубіжних і вітчизняних авторів суттєво відрізняється: від наділення основними функціями управління (планування, організація, стимулювання, контроль, регулювання, аналіз) до зведення до функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту [32].

Поняття контролінгу у різних авторів різне. Деякі автори підкреслюють, що на служби контролінгу на підприємствах звертається недостатня увага, вони живуть своїм відокремленим життям й ізольовані від інших функціональних сфер. Більш того, контролерам рекомендується надбання навичок, які б виходили за рамки однієї функції [17, с. 90]. Навіщо штучно насаджувати функціонально розрізненим працівникам функції інших спеціалістів? Окремі вчені розуміють таке подвійне положення “модою на контролінг” і тому передбачливо вишукують йому місце в системі внутрішнього контролю: контролінг – один із блоків системи внутрішнього контролю й одне із найважливіших джерел її інформаційного забезпечення.

Від ступеню ефективності системи внутрішнього контролю залежить довіра до бізнесу господарюючого суб'єкта [28, с.4]. Саме так! Це по-перше.

По-друге: навіть якщо припустити нав'язування контролерам необхідності придбання навичок, вибірково вихвачених із обов'язків інших фахівців, то виникає велике питання, чи вони справляться з непритаманними їм функціями?

Тим більше, що служба контролінгу, як правило, складається із працівників, котрі мають середню спеціальну освіту. Як бачимо, немає реальних підстав для розширення концепції контролінгу. До такого висновку все більше приходять і автори публікацій з контролінгу.

Коректним, наразі, є зауваження, що контролінгові дослідження не повинні занадто сильно дистанціюватись від розуміння контролінгу на практиці.

Дещо іншої думки, на наш погляд – більш виваженої, притримується колектив авторів [34], які стверджують, що контролінг є функціонально відокремленим напрямком економічної роботи на підприємстві. Він зв'язує воедино функції обліку, інформаційного забезпечення, контролю, координації. Контролінг не підмінює собою управління підприємством, а переводить його на якісно новий рівень.

Взагалі автори звужують поняття “контроль”, а функцію контролю в управлінні підприємством зводять до перевірки вже скоєного: різниця між термінами “контроль” і “контролінг” полягає у тому, що контроль спрямований у минуле і зорієнтований на виявлення помилок, відхилень, на пошук винних; а контролінг – у майбутнє, прагне так керувати процесами поточного аналізу і регулювати планові і фактичні показники, щоб виключити помилки і відхилення [35].

Робиться просте жонглювання поняттями “контроль”- “контролінг”, тим більше, що у тих же авторів знаходимо тлумачення системи контролю у вигляді сукупності суб'єкта, об'єкта та засобів контролю, взаємодіючих як єдине ціле в процесі встановлення бажаних результатів виконання, вимірювання стану об'єкта контролю, аналізу та оцінки даних вимірювання, пошуку шляхів і вироблення заходів коригуючого впливу.

Наявна підміна понять і ототожнення контролю і контролінгу [36]. Наводиться порівняльна характеристика стратегічного й оперативного контролінгу.

Розмаїття визначень поняття «контролінг» часто супроводжується поданням контролінгу в суто рекламному стилі, коли необгрунтовано збагачують його теоретично, приписуючи властивості, які притаманні іншим функціям управління.

Вітчизняні вчені справедливо вказують, що автори робіт з контролінгу не націлені на чітке визначення змісту цієї функції і взаємозв'язку підрозділу контролінгу з іншими підрозділами в організаційній структурі підприємства.

Існує суперечливість багатьох положень концепції контролінгу, наявність необґрунтованих висновків і рекомендацій, слабких місць, дискусійних і невирішених питань.

У спеціальній літературі виділяють чотири типи дефініцій для визначення контролінгу [33].

Однак наявні угруповання вже не охоплюють усе розмаїття тлумачень. Тому пропонуємо шість типів, які в стислому вигляді характеризують стан теоретичної розробки визначення концепції контролінгу і дозволяють в межах даної роботи проаналізувати його місце та відношення до системи управління з нашої точки зору (табл.1)

Таблиця 1

Типи визначення контролінгу

№ п/п	Зміст дефініцій	Літературні джерела
01	02	03
1.	Контролінг як функція інформаційного забезпечення	Ивашкевич В.Б. – Предисловие к русскому переводу Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с., с.7; Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 216 с., С.187; Крыштафич А.Н. Управление знаниями – перспективное направление менеджмента // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. - № 1. – С. 42-52. - С.47; Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с. - С. 4; Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред.. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997.

Продовження табл.1

01	02	03
2.	Контролінг як єдина система управління підприємством, орієнтована на результат	<p>Контролінг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С.3; Терещенко О.О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України. – 2001. - № 12. – С.56-63. - С.56; Манн Р., Майер Э. Контролінг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.; Майер Э. Контролінг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. - С.88; Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с., С.426; Немцов В.Д., Довгань Л.Є. Стратегічний менеджмент. – К.: ТОВ «УВПК «ЕксОб», 2002. – 560 с. - С.385-389; Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / Общ. Ред. Градова А.П.: - СПб.: Специальная литература, 1996. – 286 с. - С. 217.</p>
3.	Контролінг як управління управлінням	<p>Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контролінг. – М.: Омега – Л, 2003. – 280 с., С.181; Анташов В.А., Уваров Г.В. Экономический советник менеджера. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. - С.93; Ивашкевич В.Б. – Предисловие к русскому переводу Манн Р., Майер Э. Контролінг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. - С. 7; Лабзунов П., Попов Р. Об организации системы контролінга на промышленных предприятиях России // Проблемы теории и практики управления. – 2003. - №2. - С. 97-99. - С.98; Попов С.А. Стратегический менеджмент. – М.: Дело, 2003. – 352 с., С.236.</p>

Продовження табл.1

01	02	03
4.	Контролінг як специфічна функція, що забезпечує раціональне управління підприємством	Егоров Ю.Н., Варакута В.А. Планирование на предприятии. – М.: Инфра – М., 2001. – 176 с., С.21; Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение. //Бухгалтерский учет. – 1991. - №7. – С. 8-12; Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. - С.88; Пушкар Р.М., Тарнавська Н.А. Менеджмент: теорія та практика. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003.– 490 с., С. 246; Пушкар М.С. Розробка систем обліку. - Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198 с., С.151; Технологии корпоративного менеджмента/Под ред. Мишуровой И.В., Новосельской Н.Ф. – М.: ИКЦ «МарТ», 2004. – 544 с. – С.175; Шэффер У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - № 5. – С.62-67.
5.	Контролінг як функція управління	Шэффер, Утц. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - №5. - С. 62-67, С.63; Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки// Проблемы теории и практики управления. – 2001. - № 3. – С.102-107; Попов С.А. Стратегический менеджмент. – М.: Дело, 2003. – 352 с., С.236; Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. С нем. / Под ред.. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997; Шэффер У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - № 5. – С.62-67.

01	02	03
6.	Контролинг – це контроль	Шэффер, Утц. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - №5. - С. 62-67, С.62; Лабзунов П., Попов Р. Об организации системы контроллинга на промышленных предприятиях России // Проблемы теории и практики управления. – 2003. - №2. - С. 97-99. - С.98; Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с. - С. 4; Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. С нем. / Под ред.. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997.

2.3. Критичний аналіз наявних тлумачень. Видається доцільним розглянути кожну групу дефініцій окремо. Контролинг як функція інформаційного забезпечення. Джерелом інформації автори вважають бухгалтерський облік, зокрема – управлінський [37-39]. Це – помилковий підхід уже тому, що замінити якимось чином плановий відділ, бухгалтерську службу та інші управлінські структури на підприємстві контролинг не може. Окрім того, ці служби самі в змозі формувати та подавати безпосередньо керівництву необхідну йому інформацію. Цілком логічно заключити, що керівництву простіше і надійніше отримувати інформацію і роз'яснення з перших рук, а не від контролерів. У такому сенсі служба контролингу є не лише зайвою, але шкідливою. Щодо контролю, то у цій групі дефініцій про нього не йде мова.

2. Контролинг як управління підприємством, орієнтоване на результат. Його задача міститься в перетворюванні цільових установок в заходи по їх здійсненню і ідентифікації відхилень, а також в забезпеченні реакції на них. В цій групі дефініцій контроль поряд з реалізацією цілей являє собою суттєву задачу контролингу. Контролинг розглядається як спеціальна система методів та інструментів, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг [40, с. 56].

Відправним моментом організації контролінгу є планування та співставлення фактичних показників із запланованими [27]. Із запропонованим розумінням контролінгу не можна погодитись. У даному випадку справедливим буде його тлумачення скоріше як елементу господарського аналізу, а не як системи управління. На загальний соціально-економічний результат орієнтована вся система управління, а не якась окрема її частина. Тож доцільно активізувати аналітичну та контрольну діяльність на підприємстві замість впровадження зайвої структурної одиниці контролінгу.

3. Контролінг як управління управлінням. У цій групі дефініцій головна задача контролінгу вбачається в координації різних підсистем управління підприємством. У такому контексті контроль, як одна із функцій системи управління, стає об'єктом контролінгу поряд із плануванням, інформаційним забезпеченням та іншими підсистемами.

На наш погляд – це найприкріша помилка, котра свідчить ні про що інше, як тільки про захоплення новомодною концепцією. Від системи управління помилково відбираються властивості саморегулювання. Цілком очевидно, що фахівці з контролінгу не можуть виконувати функції керівників. Їх роль зводиться по суті справи до передачі інформації керівництву. Працівники служби контролінгу ніяк не зможуть координувати діяльність різних підсистем управління підприємством, а тим більше піддавати перевірці діяльність планових, контрольних та інших служб. Навіть якщо уявити, що контролінг – управління управлінням, то хто управляє контролінгом? І чи потрібно мати велику кількість контролюючих структур? Виходить не підприємство, а суцільна, сама себе безперервно контролююча інстанція. Вчені-економісти Зігерт В. і Ланг Л. застерігають: «Контролювати може лише той, хто знає, що повинно бути, і своєчасно робить це надбанням інших. Нелюдська, цинічна влада використовує необмежений тотальний контроль: кожний в будь-який час знаходиться під підозрінням і вже тому наполовину винен... Якщо на якому-небудь підприємстві чи в установі отримують розповсюдження подібні страхи, значить в системі контролю є суттєві недоліки» [41].

4. Контролінг як специфічна функція, що забезпечує раціональне управління підприємством. Контролінг – найважливіша

функція менеджменту, систематична перевірка виконання на усіх рівнях поставлених задач і прийняття заходів для запобігання відхилень від намічених шляхів реалізації поставлених задач [42]. Передбачується діяльність по підвищенню вірогідності того, що реалізація управлінських заходів відповідає вже встановленим відносинам між цілями і засобами. При цьому спочатку виділяють заходи як дії з прийняття виконавцем відносин між цілями і засобами, а потім – власне контроль як діяльність з виявлення та усунення відхилень шляхом змінень вказаних відносин або способу їх здійснення. Тлумачення контролінгу в цьому випадку менш широке, ніж при координаційному варіанті, який включає в себе поряд з реалізацією управлінських заходів і контролем також їх організацію чи попереднє узгодження.

Автори цієї групи дефініцій роблять спробу, на наш погляд, скоротити розрив між тлумаченнями контролінгу в теорії та його практичним застосуванням, наблизити концепцію до користувача. Проте навіть у такому випадку контролінг є мало привабливим для практиків через те, що система управління вже не буде цілісною. Вона приймає вигляд набору окремих розрізнених функцій, як от: планування і регулювання. Контроль у процесі контролінгу не передбачується, він виникає «потім». Помилка в тому, що не можна регулювати невідомі відхилення. Їх необхідно спочатку виявити, а це можна зробити безпосередньо через функцію контролю.

5. Контролінг як функція управління. Останнім часом з'явилися намагання реконструювати поняття контролінгу і контролю з урахуванням оперативного і стратегічного аспектів. Відповідно до цього розглядаються не одна, а навіть дві управлінські функції: оперативний контролінг і стратегічний контролінг. Не дивлячись на те, що мова йде про управлінські функції, саме управління не розглядається. Стверджується лише, що ці дві функції раціонально доповнюють контроль. Так, оперативний контролінг має за мету термінову адаптацію підприємства до змінень навколишнього середовища. Досягнення цього передбачується завдяки наданню загальносистемної, агрегованої інформації для координації проблем шляхом самонастройки [33, с. 62-67, с. 63].

Стратегічний контролінг має завдання координації підфункцій при формулюванні цілей, їх реалізації і контролю в процесі стратегічного управління.

За цією ознакою можна віднести оперативний контролінг до дефініцій інформаційного характеру, а стратегічний – до дефініцій координаційного плану. Постає питання: навіщо чимось доповнювати функцію контролю? Система внутрішнього економічного контролю має усі механізми, щоб надати керівництву оперативну інформацію для адаптації до змінень.

Щодо стратегічного контролінгу, то тут наявне перебільшення його можливостей. Про це вже говорилося при розгляді дефініцій координаційного характеру. Не виникає сумніву щодо помилковості визначення контролінгу як функції управління.

6. Контролінг – це контроль [33, с. 62-67, с.62]. Автори цієї групи дефініцій по-різному трактують коло задач спеціалістів з контролінгу. Наприклад: Контролер повинен піклуватись про те, щоб кожен міг контролювати самого себе. Або: самоконтроль менеджерів – по можливості, зовнішній контроль за участю контролерів – по необхідності [33, С.62]. Незважаючи на словесне маскування, усі вони практично нівелюють різницю між поняттями «контроль» і «контролінг». Так, Х.-У. Кюппер, П.Хорват, Ю.Вебер, М.Гайтанідес, У.Шеффер аналізують позиції різних авторів, з'ясовують їхню думку та постулюють свою точку зору стосовно відносин між контролем і контролінгом [33, с. 62-67]. Хоч дехто з них і заявляє, що не слід плутати контроль з контролінгом, однак усі вони доходять висновку, що все більше авторів захоплюються розробкою саме контролінгу. Існує також чимало пропозицій з його практичного впровадження. Не дивлячись на розбіжність підходів, автори надають контролю особливого значення. Саме тому контролінг розглядається у значенні контролю. Однак і в науковій літературі, і в пропозиціях для практиків відсутній єдиний підхід. Зберігається нечіткість розмежування між контролем та контролінгом.

2.4. Помилковість висновків, зроблених попередниками стосовно контролінгу. Необхідно відмітити неабияку живучість концепції контролінгу в науковій літературі. Навіть розглядаючи дві крайні позиції з погляду на контроль і контролінг: контролінг – це просто контроль; їх ніяк не можна змішувати, – автори, тим паче,

міркують наступним чином. Перша позиція говорить за те, що впровадження контролінгу явно слугує підсиленню контролю. Друга, протилежна точка зору, нівелює аспекти контролю в контролінгу [33, с. 62-67]. Як бачимо, вирішується лише місце контролю. Контролінг же сприймається авторами як даність, як аксіома, як щось стало і класичне, незважаючи на розмаїття тлумачень щодо його визначення і практичне часткове дублювання контролю.

По своїй суті усі ключові позиції повторюють давно відомі і висвітлені у вітчизняній літературі положення про цілі, задачі, функції і структуру управління. Автори практично усіх груп дефініцій наполягають на тому, що контролінг у тому чи іншому тлумаченні є системою управління. Коли мова йде про систему управління, то незрозуміло, навіщо вводити в науковий оборот термін “контролінг”.

Якщо розглядати контролінг з точки зору функції контролю, то виникають запитання, на які автори концепції не дають відповіді.

1. Не визначено метод контролінгу. Кожна функція управління має свій, лише їй притаманний метод. То який же метод контролінгу, якщо він претендує на взаємопроникнення декількох функцій, або й на систему управління у цілому?

2. Не обґрунтовано об’єкти контролінгу. Якщо автори першої групи дефініцій відводили йому скромне місце кур’єра з передачі інформації керівництву, то потому в перелік об’єктів вводились виробничі витрати, доходи, процеси постачання, виробництва, стратегічного розвитку, власне управління.

3. Не визначено принципи, на яких має будуватись методологія контролінгу та прийматись рішення про його функціональний апарат. Як відомо, економічний контроль характеризується рядом принципів, що є підґрунтям для організації та структурної побудови системи контролю, розподілу функцій та відповідальності, взаємовідносин з усіма функціональними підсистемами системи управління.

4. Не вирішено якими повинні бути організаційні форми контролінгу. Існують різні пропозиції щодо його впровадження в практику підприємств. Проте не з’ясовано чи є контролінг альтернативою системі контролю і замінить її в цілому, чи буде здійснюватись водночас із внутрішнім економічним контролем.

5. Не вирішене питання про інформаційне забезпечення контролінгу. Теоретики контролінгу наділяють його обліковими

функціями, роблячи наголос на управлінському обліку. Але концепція управлінського обліку має відношення лише до собівартості продукції. Яке тлумачення контролінгу повинно бути у такому разі; чи не дублюватиме контролінг виробничий облік; яке взаємопроникнення та взаємовідносини будуть між обліковими функціями та контролінгом?

Цілком справедлива думка К. Хомбурга про те, що: якщо в області науки контролінг концептуалізується як координатор усієї управлінської системи чи гарант раціональності управління, то на багатьох підприємствах контролінгові служби практично займаються тим, що виправляють грубі помилки в розрахунках внутрішньофірмових витрат і обліку отриманих результатів [43].

2.5. Проблема відсутності концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю. Ситуація з контролем проявляється з точністю до “навпаки” відносно контролінгу: стосовно останнього наявне розмаїття теоретичних розробок (хоч вони і пустопорожні, бо не обґрунтовують вислови типу: контролінг – система управління; контролінг – метаменеджмент; і т.п.) і тлумачень, проте на практиці це – рахівництво. Елементи внутрішньогосподарського контролю наявні на усіх підприємствах повсякчас, хоча теоретично системний підхід ще не достатньо опрацьований. Вчені у захваті від контролінгу і їм не вистачає насаги взятись за внутрішній економічний контроль. А проблема відсутності системи контролю вже волає про її вирішення. Управлінська функція контролю пронизує усі етапи цілісної управлінської діяльності – від проектування товару до його експлуатації користувачем [44, с. 854]. Контроль – це процес визначення, оцінки й інформації про відхилення фактичних показників від заданих і результати аналізу. Контролювати можна цілі, хід виконання плану, розвиток процесу. Предметом контролю може бути не лише виконавча діяльність, але й робота менеджера [23, с.425]. Контрольна інформація використовується в процесі регулювання. Отже, усе, на що претендує контролінг, маємо в налагодженій системі внутрішнього економічного контролю.

Як підкреслює Утц Шеффер, відносини між контролем і контролінгом багато в чому залишаються ще не з'ясованими [43, с. 62-67]. Вчені зазначають наявність очевидного зв'язку між контролем

і контролінгом як в теоретичному обґрунтуванні, так і в практиці застосування. Існують дві крайні точки зору. Х.-У. Кюппер констатує, що твердження одних провідних спеціалістів зводять контролінг до контролю: “Контролінг – це просто контроль”; інші роблять особливий наголос на тому, що їх ніяк не можна змішувати [43, с. 62].

У першому випадку впровадження контролінгу явно слугує підсиленню контролю. В протилежному навпаки – аспекти контролю, що містяться в контролінгу, принижуються. Перша точка зору притаманна противникам контролінгу, друга – прихильникам.

Новий, третій напрямок у вітчизняній літературі з’явився нещодавно: проставляється не просто знак рівності між контролем і контролінгом, а робиться жонгливання поняттями “контроль” – “контролінг”. Так, наприклад, читаємо: “Проблема контролю за ефективністю господарювання набула актуальності саме тепер, коли в економічній сфері намічаються деякі ознаки стабілізації” [45, с. 151]. Трохи нижче на тій же сторінці: “Цю науку (контролінг) можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління”.

Контролінг уявляється неоправданим об’єднанням зовсім не однорідних за змістом функцій. Так, планування затрат доцільно зберегти в планово-економічному відділі. Контроль є прерогативою дієвої системи внутрішнього економічного контролю. Окрім того, система контролю охоплює моніторинг і аналіз господарської діяльності підприємства.

У Хомбурга читаємо: “попитом користуються орієнтовані на ринок контроллери” [43, с. 89]. Щоб бути орієнтованими на ринок, контроллери повинні добре знати інформаційні потреби ринку. Але у такому разі то вже не є контролери, а маркетологи. Дедалі більше науковці розуміють, що прикрашений будь-якими лаврами контролінг не замінить добре усім відомий контроль. Тож в публікаціях останнім часом з’являються питання типу: в якій мірі особи, що їх на підприємстві називають контроллерами, здатні здійснювати ефективно контроль? [43, с.89].

На наш погляд, не є вірною сама постановка питання через те, що контролер взагалі нічого і ніяк не повинен контролювати. Так, далекі, стверджує і К.Хомбург. Сфера контролінгу – витрати виробництва. У цьому аспекті він виступає як блок системи внутрішнього контролю і може застосовуватись у вигляді

оперативного (поточного) контролю за витратами виробництва. Це – місце контролінгу і тут він дійсно буде ефективним. У такому значенні він фактично і застосовується у практиці хазяйнування.

Отже, концепція контролінгу необґрунтовано претендує бути альтернативою системі управління і функції контролю. Її ключові положення не вирішують задачі розвитку контролю як системи. І ці питання потребують подальшого наукового опрацювання.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Райзберг Б.А., Фатхутдинов Р.А. Управление экономикой / Б.А. Райзберг, Р.А. Фатхутдинов. – М.: ЗАО “Бизнес-школа “Интел-Синтез”, 1999. – 784 с. – С. 70.

2. Паламарчук А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий: автореф. дис. ... канд.экон.наук: 08.06.04 / Паламарчук А.И.; Одесса, 2001. – 20 с.

3. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія / Шевчук В.О. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

4. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: ПП "Влада", 1996. – 348 с.

5. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

6. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

7. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: Монографія / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.

8. Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). COSO (<http://www.coso.org>).

9. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

10. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: Навчальний посібник. – Суми: Університетська книга, 2008. – 190 с.
11. Веснин В.Р. Менеджмент. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 504 с.
12. Максимова В.Ф. Контроль і ревізія: навч. посібник / В.Ф. Максимова. – Одеса: Автограф, 2003. – 334 с.
13. Кузельный Н.В. Особенности проведения внутреннего аудита. В кн.: Аудит: Практическое пособие / А.Кузьминский, Н.Кузельный, Е.Петрик, В.Савченко и др.; Под ред. А.Кузьминского. – К: «Учетинформ», 1990. – 283 с.
14. Максимова В.Ф. Условия и факторы повышения качества учета материалов: Дис. ... канд.экон.наук 08.00.12. – Одесса, 1986. – 219 с.
15. Максимова В.Ф. Логика подхода к оценке состояния системы учета и контроля / Ринкові важелі та стимули розвитку господарчих систем. Вип.2, част.1 / Одес.держ.екон.ун-т. – Одеса: АТЗТ ІРЕНТТ, 1998. – С.74-77.
16. Management Assessment of Internal Control. Public Law 107-204 – July 30, 2002. – P.789. – Sec.404.
17. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилошкин, Н.Г.Данилошкина и др.; под ред. Н.Г.Данилошкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
18. Максимова В.Ф. Чи є альтернатива контролю? Наукові праці Кіровоградського державного економічного університету: Економічні науки, 2004, вип. 5, ч. II, 572 с. – С.280-291.
19. Хомбург, Кристиан. Процесс самоутверждения контроллинга: взгляд специалиста по маркетингу // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – №6. – С. 89.
20. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.
21. Садовский В.Н. Основания общей теории систем. – М.: Наука, 1974. – 280 с. – С.27.
22. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с. – С.22.
23. Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с. – С. 51.

24. Білуха М.Т. Курс аудиту. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с. – С.96.
25. Перевалов Ю.В., Басаргин В.Ф. Акционерная собственность и корпоративный контроль на приватизированных предприятиях в переходной экономике: теория и методология анализа. – Екатеринбург: ИЭ УрОРАН, 1999. – 44 с. – С.36-38.
26. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с. – С.51-55.
27. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с. – С.7.
28. Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
29. Скоун, Тони. Управленческий учет / Пер. с англ. Под ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с. – С.81-91.
30. Brooks, Heckert J.; James D.Willson. Controllershship. 2-ed / - New York: Ronald Press, 1963. – 1457 p.; Handbook of Accounting and Auditing. – Boston, New York: Warren, Gorham and Lamort, 1981. – P.1852.
31. Handbook of Accounting and Auditing. – Boston, New York: Warren, Gorham and Lamort, 1981. – P.1852.
32. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 2001.- № 11 (17). – С.2-8. – С.3.
33. Шэффер У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – № 5. – С.62-67.
34. Технологии корпоративного менеджмента/Под ред. Мишуровой И.В., Новосельской Н.Ф. – М.: ИКЦ «МарТ», 2004. – 544 с.
35. Пушкар Р.М., Тарнавська Н.А. Менеджмент: теорія та практика. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 490 с. – С. 247.
36. Немцов В.Д., Довгань Л.Є. Стратегічний менеджмент. – К.: ТОВ «УВПК «ЕксОб», 2002. – 560 с.
37. Ивашкевич В.Б. – Предисловие к русскому переводу книги Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с. – С.7.
38. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы

построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 216 с. – С.187.

39. Крыштафич А.Н. Управление знаниями – перспективное направление менеджмента // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – № 1. – С. 42-52. – С.47.

40. Терещенко О.О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України. – 2001. – № 12. – С.56-63.

41. Зигерт В., Ланг Л. Руководитель без конфликтов. – М., 1992

42. Толковый словарь по управлению / Под ред. В.В.Познякова. М.: Аланс, 1994. – 252 с.

43. Хомбург, Кристиан. Процесс самоутверждения контроллинга: взгляд специалиста по маркетингу // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – №6. – С. 89

44. Бусыгин А.В. Эффективный менеджмент. – М.: Финпресс, 2000. – 1056 с.

45. Пушкар М.С. Розробка систем обліку. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198 с.

Шаровська Т.С., к.е.н., доцент

КОМПЛЕКСНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

У сучасних умовах господарювання стрімкі зміни зовнішнього середовища вимагають від підприємств побудови і функціонування якісних систем управління, оскільки від цього залежить ефективність роботи цих підприємств. В рішенні цього питання велика роль приділяється практичному вирішенню комплексу питань організації, методики та впровадження новітніх підходів до оцінки якості системи управління. Для науки та практики управління предметом підвищеної уваги мають стати питання вдосконалення якості системи управління з метою забезпечення передумов для ефективного та довготривалого функціонування підприємств. У зв'язку з цим, розробка практичних рекомендацій щодо підходу до оцінки якості управління набуває великого значення.

Проаналізувавши наявні у науковій літературі підходи до оцінки

управління взагалі та контролю, зокрема, можна зробити наступні висновки: визначені концепції оцінки не є прийнятними для системи внутрішнього контролю [1, с. 30-48; 2, с. 265]; науковцями виділені наявні причини, які повинні спонукати до створення методики оцінювання контролю [3, с. 189]; у вітчизняній науці наявні фундаментальні праці стосовно визначення та оцінювання якості системи внутрішнього контролю [4].

Безумовно праві науковці, котрі зазначають, що, перед тим як оцінювати якість, необхідно проаналізувати наявні визначення цього поняття, що дасть змогу вникнути в його глибинну сутність для коректного використання у подальших дослідженнях [5; 6].

Якість – комплексне поняття, що характеризує ефективність всіх сторін діяльності: розробка стратегії, організація виробництва, маркетинг і ін. У сучасній літературі й практиці існують різні трактування поняття якості. Так, наприклад, якість згідно з ISO 8402 – це сукупність характеристик продукту, які відносяться до його здібності задовольняти встановлені або запропоновані умови (потреби).

Цей стандарт ввів такі поняття, як "забезпечення якості", "управління якістю", "спіраль якості". Вимоги до якості на міжнародному рівні визначені стандартами ISO серії 9000. Перша редакція міжнародних стандартів ISO серії 9000 вийшла наприкінці 80-х років і ознаменувала вихід міжнародної стандартизації на якісно новий рівень. Ці стандарти впровадились безпосередньо у виробничі процеси, сферу управління й встановили чіткі вимоги до систем забезпечення якості. Вони поклали початок сертифікації систем якості. Виник самостійний напрямок менеджменту – менеджмент якості. У цей час іноземні вчені та практики зв'язують сучасні методи менеджменту якості з методологією TQM (total quality management) - загальним (всеохоплюючим, тотальним) менеджментом якості.

Визначимо, що ж таке якість саме в управлінні. Не можна не погодитись з точкою зору А. Фейгенбаума, який відзначає, що якість розглядається як основа ділової активності, як істотний фактор «стратегічного планування діяльності підприємства». Успіхи чи невдачі управління на сьогодні визначаються його якістю. Основою забезпечення якості управління є добре розроблена і чітко реалізована його структура. Коли якість розглядається як основа стратегії ділової

активності, то вона повинна сприяти неухильному розвитку економічної діяльності підприємства, а також його успішної конкуренції з іншими підприємствами з метою отримання стійкого прибутку [7, с. 68].

Управління якістю — це процес покращення усієї пов'язаної із об'єктом управління сукупності параметрів якості шляхом послідовного наближення їх характеристик до заданих з одночасним зниженням частоти та амплітуди їх коливань у межах цільових значень. Все більша насиченість сучасних ринків, постійно зростаюча конкуренція призвели до необхідності переглянути традиційні уявлення про якість як жорстко заданий перелік "споживчих характеристик" і значно розширити тлумачення цього поняття. Справжню "революцію" у напрямку зміни підходів у розумінні того, що є "якість", зробили японці: широко застосувавши в 60-ті роки в управлінських процедурах статистичні методи, вони відійшли від уявлення про якість як про те, що "зроблено у межах допусків", та перейшли до принципу "мінімізації відхилень". Причому останній принцип було застосовано не тільки з точки зору кінцевої продукції, а на всіх стадіях, пов'язаних із її "життєвим циклом". Завдяки цьому їм вдалося буквально за декілька років не тільки наздогнати за якісними показниками своїх товарів найкращі взірці європейської та американської промисловості, але й на багато років, аж поки їх конкуренти не застосували у себе те ж саме, стати світовим лідером у номінації "якість", захопивши значну долю світового ринку. Згодом відбувся новий "прорив" — до "якості" цілком логічно було включено і всі супутні процеси, в результаті чого з'явилися стандарти 180 та підходи TQM. Після цього остаточно затвердилося уявлення про те, що будь-яка "локальна" якість є невід'ємною складовою "системи якості" і розгляд її поза таким контекстом є підходом несистемним та безперспективним. Управління будь-яким процесом, в тому числі й процесом підвищення якості, починається із визначення об'єктів, цілей, ресурсів та методів управління. Об'єктами управління процесом підвищення якості можуть виступати: кінцевий продукт проміжні продукти технологічні процеси управлінські процеси сировина, матеріали, комплектуючі безпека та екологія, тощо Концепція системи якості полягає в комплексності підходу до покращення результатів. В зв'язку з цим важливим є момент визначення спектру потенційних

об'єктів, які будуть складати цю систему, тому що спрямування зусиль виключно в одному напрямку може призвести до дестабілізації системи в цілому [8].

Найважливіша складова всієї системи якості це якість продукції. Проте, за відсутності якості управління не можна говорити про якість продукції, тому що це взаємозалежні речі.

Контроль якості незалежно від досконалості методик, що використовуються для цього, припускає, насамперед, відділення гарних виробів від поганих.

Проте якість виробу не підвищується за рахунок вибракування неякісних. Відзначимо, що на підприємствах електронної промисловості через мініатюрні розміри виробів часто брак виправити взагалі неможливо. Тому сучасні фірми зосереджують увагу не на виявленні браку, а на його попередженні, на ретельному контролюванні виробничого процесу й здійснюють свою діяльність відповідно до концепції “регулювання якості”.

Якість продукції, на думку вчених, – це комплекс її споживчих властивостей, кожне з яких, або підлягає фізичному вимірові, або встановлюється шляхом порівняння [9, с.26; 10, с. 5]. Об'єктом порівняння є певний еталон, але його використання не можливе при оцінці якості діяльності, якою і є внутрішній контроль, бо це діяльність, для якої еталону не існує.

Усі, хто так чи інакше проводить дослідження якості, вказують, що вона, як філософська категорія, відображає невід'ємну від існування об'єкта його сутнісну визначеність, завдяки якій він є саме тією, а не іншою якістю [4, с. 317; 5, с. 551].

Якість роботи будь-яких систем, форм і ланок управління, результативність прийнятих рішень, рівень організації планування та оперативного управління вимагають постійного аналізу, оскільки може трапитись, що добре працююче підприємство «раптом» починає давати збої, втрачати покупців, зазнавати фінансових труднощів і т.д. Причинами цього можуть бути: неефективне управління, розбалансованість ланок управління, некомпетентність управлінського персоналу й ін. Тому необхідно систематичний аналіз ефективності управління за відповідними напрямками і показниками

Аудиторами якість оцінюється на відповідність того, чи здатна наявна система внутрішнього контролю виявити суттєві порушення

[6]. Але як така, оцінка якості не проводиться.

Система контролю якості - це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних суб'єктом аудиторської діяльності для здійснення контролю якості аудиторських послуг, а також заходи та дії, які ним здійснюються для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам.

Найбільш змістовним та обґрунтованим визначенням якості внутрішнього економічного контролю є, на нашу думку, наступне – це об'єктивно існуюча категорія, що відображає реальні властивості цієї діяльності та обумовлена її цілеспрямованістю, методами та способами здійснення, взаємозв'язком з іншими функціями управління [4, с. 318].

Під оцінкою розуміють: «категорію, що позначає сам процес і логічно втілений в оціночному судженні наслідок усвідомлення позитивної чи негативної значущості будь-яких явищ природи, витворів праці, форм виробничо-трудової діяльності...для задоволення об'єктивно зумовлених потреб, нахилів, цілей конкретно-історичних суб'єктів» [13, с. 470].

Але для оцінки якості, як дуже слушно було відмічено [4, с. 320], не завжди є потреба у створенні спеціальної служби оцінювання якості контролю. Оцінка якості повинна стати невід'ємним елементом системного внутрішнього контролю.

Однак, необхідно зазначити, що у вищевказаній роботі автором, по-перше, не виділено можливості оцінки якості підсистем внутрішнього контролю з огляду на об'єкт; по-друге, на ряду з методичним, кадровим, технічним та фінансовим не оцінюється досконалість інформаційного забезпечення, яке вважається нами не менш значущим при оцінюванні загальної якості системи контролю. Нами було підкреслено, що ефективність функціонування системи внутрішнього контролю залежить від якості інформаційного забезпечення та від здатності визначеної інформації до комунікативності – взаємозв'язку. Необхідність інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю викликана тим, що під час вирішення певних завдань окремої області діяльності рівень інформування суб'єктів про стан навколишнього середовища не достатній та не дозволяє результативно вирішувати визначені

завдання. Тобто, невідповідність між фактичним та бажаним станом інформування виділяє проблеми отримання інформації певної якості – інформації, яка б відповідала всім вимогам та забезпечувала прийняття вірних та ефективних рішень для управління.

Для оцінки будь-чого необхідне виділення якісних характеристик, у відповідності до яких і буде проходити процес оцінювання.

Якість будь-якої діяльності може бути оцінено якістю її результату. Результатом діяльності системи внутрішнього контролю є інформація, яка отримана в процесі функціонування інтегрованої інформаційної системи. Таким чином, можна зазначити, що якість інформаційного забезпечення системи має прямий вплив на якість всієї системи внутрішнього контролю. Для того, щоб оцінити якість, необхідно, перш за все, визначитись з поняттям «якості інформаційного забезпечення» – як сукупності властивостей, що забезпечують задоволення інформаційних потреб суб'єктів системи внутрішнього контролю. Вказане понятійно-сутнісне підґрунтя дає змогу виокремити певні властивості та характеристики інформації, а також сформувати певні підходи до оцінювання якості та розробити його методiku.

В сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки необхідно міняти схему проведеного комплексного економічного аналізу господарської діяльності організацій. Насамперед, варто оцінити ефективність управління організацією. Далі проаналізувати вплив системи управління на фінансовий стан організації, і як наслідок, на фінансові результати та показники рентабельності. І в останню чергу дати оцінку використання ресурсного потенціалу організації.

Передусім, доцільно зробити декілька зауважень стосовно підходів до оцінювання якості інформаційного забезпечення: по-перше, відсутні методи визначення необхідної та достатньої кількості оцінних показників, по-друге, необхідно визначити можливість однозначно оцінювати задані властивості та вимоги, тобто застосовувати один спосіб, міру та шкалу оцінювання.

Визначені проблеми зумовлені наявністю значної кількості різних, не завжди пов'язаних між собою показників та відсутності системної класифікації цих показників, а також уявленням стосовно того, яким чином може бути представлений розрахунок оцінки.

За відсутності чітко встановлених еталонів оцінювання та з урахуванням наявних розробок, а також висловлених нами обґрунтувань і припущень є ймовірним твердження, що оцінка якості інформаційного забезпечення являє собою процедуру співвідношення результатів вимірювання (оцінювання) з інформаційними потребами користувачів та їх уявленнями про якість.

Необхідно обов'язково враховувати, що оцінку якості системи внутрішнього контролю необхідно проводити з метою визначення відповідності досягнутого результату визначеним цілям на початку створення такої системи.

Оскільки всі складові системи це, перш за все, інформація, то в основу визначення критеріїв для оцінювання якості необхідно покласти вимоги до неї.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначено наступні вимоги до інформації: повнота, правдивість, неупередженість, згідно з П(С)БО – суттєвість, дохідливість, доречність, достовірність, розрахованість на однозначне тлумачення.

За Міжнародними стандартами фінансової звітності виділимо наступні якісні характеристики інформації: зрозумілість, доречність, суттєвість, достовірність, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота, зіставність, своєчасність та співвідношення вигоди і витрат (економічність).

Дослідники якості інформації обов'язково виокремлюють властиві їй правильність, точність, обґрунтованість, достовірність, надійність [6, с.220; 7, с.21]. Цей перелік нами доповнено такими вимогами, як: деталізація; аналітичність; релевантність; систематизованість та комунікативність.

Наявні дослідження у наукових джерелах [4**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 112] свідчать про наступний розподіл визначених характеристик якості інформації за частотою їх використання у країнах світу: достовірність (більше 81,8 % країн); зрозумілість (63,6 %); доречність, нейтральність та зіставність (54,5%); суттєвість, обачність, повнота та своєчасність. Це свідчить про те, що користувач, перш за все, зацікавлений в отриманні достовірної, не викривленої інформації, що дасть змогу приймати ефективні управлінські рішення.

Таким чином, однією з найважливіших вимог до інформації, що використовується в управлінні, є її оптимальність і повнота. Оптимум інформації означає, що вона повинна містити всі необхідні відомості по всіх керованих параметрах, причому тільки необхідні відомості про керований об'єкт.

Другою вимогою до інформації є її об'єктивність, відповідність реальному стану справ і керованого об'єкта, наявності в ній надійних, не перекручених відомостей.

Третя неодмінна вимога до інформації - точність, що характеризує ступінь деталізації інформації, її наближення до реального стану керованого об'єкта, що вона виражає.

Треба, однак, підкреслити, що коли мова йде про оптимальність, повноту, об'єктивність й точність інформації, необхідної для управлінської діяльності, то ці завдання повинні вирішуватися щораз по-новому, залежно від змісту визначеної проблеми, яку потрібно вирішити даному органу управління. А її ефективне рішення можливо тільки в тому випадку, коли інформація, що надходить в управлінську сферу, своєчасна й оперативна. Тільки така інформація обробляється, інтерпретується й використовується вчасно, тоді, коли виникає необхідність у прийнятті того або іншого рішення, що сприяє підвищенню ефективності управлінської діяльності.

У практиці управління важливого значення набуває виявлення й вивчення основних факторів, що визначають інтенсивність використання інформації менеджерами.

Першим з таких факторів є організаційна культура. Чи будуть дані, що містяться в інформаційних потоках, правильно сприйняті, зрозумілі й чи втілюються в практичні дії менеджера, здебільшого залежить від його організаційної культури. У системах оцінки працівників управлінської сфери, як і за старих часів, найчастіше використовуються такі критерії, як пунктуальність, відповідальність і вміння співпрацювати, а не здатність швидко й кваліфіковано відшукати й використати нову інформацію, необхідну для успішного рішення завдань, що стоїть перед даною організацією.

Другий фактор, що впливає на використання менеджером отриманих даних, стосується змісту інформаційних потоків, що надходять у сферу управління. Вони повинні допомагати, спрямовувати й концентрувати увагу керівників на суттєвих та

поточних проблемах управлінської праці, тим самим мотивуючи їх на більш активну й ефективну діяльність.

Нарешті, варто мати на увазі, що використання інформації управлінськими кадрами вимагає підтримки й сприяння посадових осіб на верхній ланці управлінської ієрархії. У цьому – основний зміст відповідності одержуваної інформації сферою діяльності, компетентності та повноваженням суб'єкта управління, що її використовує.

Певні проблеми обумовлені наявністю значної кількості різних, не завжди зв'язаних між собою показників і відсутність системної класифікації цих показників, а також поданням щодо того, яким образом може бути представлений розрахунок оцінки.

При відсутності чітко встановлених еталонів оцінювання й з урахуванням наявних розробок, а також висловлених нами обґрунтувань і припущень представляється ймовірним твердження, що оцінка якості інформаційного забезпечення являє собою процедуру співвідношення результатів виміру (оцінювання) з інформаційними потребами користувачів і їхніх уявлень про якість.

Необхідно обов'язково враховувати, що оцінку якості системи внутрішнього контролю необхідно проводити з метою визначення відповідності досягнутого результату певним цілям на початку створення такої системи.

Оскільки всі складові системи це, насамперед, інформація, то в основу визначення критеріїв для оцінювання якості необхідно покласти вимоги до неї.

У практиці управління важливе значення здобуває виявлення й вивчення основних факторів, які визначають інтенсивність використання інформації менеджерами.

Якість доцільно визначати як відповідність очікуванням споживачів, у нашому випадку споживачами виступаю керівники та власники підприємств.

Управління якістю повинне містити в собі як особистісні, так і організаційні зміни в структурі підприємств.

Підтримуючи ідею успішного впровадження в практику загального управління якістю Хьюберта Рамперсада [15], хотілося б відзначити необхідність використання в цьому процесі міждисциплінарного підходу, у тому числі й відносно управління

якістю систем внутрішнього контролю.

Що стосується самого поняття «міждисциплінарного підходу», те доцільно використати наступне визначення, дане в глосарії до «Теорії особистості» Л. Хьела й Д. Зиглера [16]: «Міждисциплінарний підхід (Interdisciplinary approach) – підхід до особистості, що підкреслює важливість взаємодії різних галузей науки». Тобто мова йде про знайомство із суміжними галузями даних для найкращого досягнення поставленої мети, що є невід'ємною частиною підвищення якості системи внутрішнього контролю і, як наслідок, прийняття ефективних управлінських рішень.

Оцінка якості інформаційного забезпечення залежить, в першу чергу, від інтересів користувачів. Тому не уявляється можливим виділення одного універсального критерію якості, що спонукає до використання певних характеристик, які зможуть максимально охопити всі вимоги до інформації.

Для оцінки якості інформаційного забезпечення необхідно враховувати такий показник, як рівень інформаційних потреб суб'єктів контролю та їх задоволення. Під інформаційною потребою розуміємо сукупність даних, які необхідні для ефективного функціонування системи та прийняття управлінських рішень. Як зазначалось у попередніх параграфах, зміст кожного об'єкту визначається цілями, для яких він створювався, тобто, першочерговими інформаційними потребами є цілі функціонування системи внутрішнього контролю. Таким чином, інформаційні потреби визначають ціль інформаційного забезпечення, яка полягає у забезпеченні користувачів інформацією необхідної якості у визначений термін та в рамках діючої організаційної структури і фінансування.

Рівень задоволення інформаційних потреб системи внутрішнього контролю визначається якістю інформаційного забезпечення. Але, звернувши увагу на наявні визначення поняття якості, стає зрозумілим, що не так вже і легко сформулювати перелік властивостей та характеристик інформаційного забезпечення. Для подальшого оцінювання та визначення рівня якості інформаційного забезпечення виділимо основні його особливості:

- якість інформаційного забезпечення уявляє певну узагальнену характеристику споживчих властивостей системи внутрішнього контролю;

- необхідний та фактичний рівні якості інформаційного забезпечення визначаються інформаційними потребами суб'єктів та технологіями, які використовуються під час функціонування системи.

За допомогою певних критеріїв можливо визначити характеристику якості інформаційної системи. Сукупність декількох критеріїв визначає показник якості, який формується виходячи з вимог до інформації. В наш час поширеною стала модель ієрархічного взаємозв'язку компонентів якості, яка полягає у послідовному визначенні спочатку характеристик якості, потім показників, а, відповідно, до кожного показника виокремлюється певна група критеріїв. Необхідно зауважити, що визначені на другій ланці показники, можуть відповідати як кожній характеристиці окремо, так і всім разом.

Однак, спостерігається наступна тенденція постійної зміни так званого «еталону» якості – одночасно зростають споживчі потреби та знижається якість інформаційного забезпечення, що призводить до того, що рівні необхідної та наявної якості найчастіше не співпадають.

Необхідні для оцінки якості інформаційного забезпечення критерії складаються з рівня функціональних можливостей, рівня технічних характеристик та рівня задоволення інформаційних потреб користувача.

Рівень функціональних можливостей характеризується ступенем наявності можливих варіантів розширення визначених характеристик; можливості взаємодії системи з іншими елементами підсистеми; зручність обслуговування.

Для визначення рівня технічних характеристик необхідно виділити наступні показники: повноти та ефективності використання технічних засобів; практичності та працездатності, можливості доповнення; цілісності (регулювання та контроль доступу); коректності (узгодженість між даними та завершеність процесів обробки).

Рівень задоволення потреб користувача визначається наступним показниками: практичності; надійності; цінності; змістовності.

Загальна оцінка якості внутрішнього контролю повинна відповідати принципу комплексного підходу [44, с. 325], за яким загальну оцінку системи можна сформувати за інтегральним показником якості у трьох варіантах, по-перше, якості її підсистем

(внутрішнього аудиту, внутрішньогосподарського та внутрішньовиробничого контролю), по-друге, якості контрольних процесів за етапами та/або стадіями, по-третє, якості статичних та динамічних показників.

Зупинимося на третьому варіанті визначення інтегрального показника, тому що застосування цієї методики можливе для оцінки якості і кожної підсистеми внутрішнього контролю, що підкреслює її універсальність.

Якість системи внутрішнього контролю необхідно розглядати з двох сторін: статичної та динамічної. Під статикою розуміємо фактори та критерії, які забезпечують життєдіяльність системи внутрішнього контролю, а під динамікою – сам процес її функціонування. Виділення цих критеріїв обумовлене тим, що оцінка якості повинна проводитись на всіх етапах здійснення контролю, від його створення та забезпечення (статика) до процесу функціонування (динаміка). Бо оцінка лише одного стану не буде повною та об'єктивною.

Якість здійснення внутрішнього контролю безпосередньо залежить від якості його методичного, технічного, кадрового, фінансового, організаційного та інформаційного забезпечення.

Функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві залежить безпосередньо від організаційного забезпечення на цьому підприємстві. Під організаційним забезпеченням слід розуміти сукупність внутрішніх структурних підрозділів або співробітників, які забезпечують контроль реалізації управлінських рішень за певними аспектами діяльності і відповідальні за прийняті рішення.

Система внутрішнього контролю має бути оптимально інтегрована до організаційної структури підприємства, що в свою чергу має призвести до зменшення витрат, пов'язаних з реалізацією реальних проєктів.

Методичне забезпечення характеризується застосуванням певних методів проведення контролю та дотриманням зазначених вимог.

Технічне забезпечення контролю характеризується наявністю технічних засобів, що використовуються в процесі здійснення контролю.

Оцінка якості кадрового забезпечення допомагає визначити

рівень відповідності наявного складу співробітників необхідному обсягу та характеру здійснюваної контрольної діяльності.

Фінансове забезпечення характеризується виділенням фінансових ресурсів для потреб внутрішнього контролю, перш за все, це витрати на оплату праці співробітникам.

Ефективність функціонування підприємства безпосередньо залежить від достовірності інформації, яка надається вчасно та швидко. Система внутрішнього контролю не є винятком, своєчасна та достовірна інформація, що надається під час реалізації проекту, дає змогу забезпечити ефективність контролю та зменшити витрати часу на його проведення, а звідси зменшити витрати підприємства в цілому. Інформаційне забезпечення – це безперервний підбір інформації, необхідної для проведення контролю реалізації та ефективності управлінських рішень у рамках певного реального проекту.

Та, беззаперечним, є оцінка якості контролю під час її функціонування, що відображає рівень якості засобів контролю та методів обробки інформації.

При оцінці якості зазвичай використовують нерегламентовану шкалу оцінок, яка визначає: чи задовольняє визначений критерій необхідним вимогам, чи ні, і на якому рівні (низький, середній, високий). Але такій шкалі притаманні деякі недоліки, серед яких можна виділити нечітке визначення (відсутня кількісна характеристика), неповноту та суб'єктивність.

Однак, застосування суто кількісних показників також не надає достатньої чіткості результатів оцінювання, тому що не всі показники можна оцінити таким чином, не можливо об'єднати всі дані за однією цифровою шкалою. Тобто постає питання в об'єднанні кількісних та якісних показників для потреб оцінювання.

У нашій методиці оцінювання якості системи внутрішнього контролю за статичними та динамічними критеріями, ми об'єднаємо кількісні та якісні показники.

Визначимо наступні етапи для оцінювання якості внутрішнього контролю у відповідності з визначеними критеріями.

Перший – визначаємо та систематизуємо критерії, що визначають якість системи внутрішнього контролю.

Другий – оцінюємо рівень критеріїв, які впливають на якість

системи. Оцінка кожного показника встановлюється за шкалою від 0 до 100% (0 – найнижчий рівень, 100% – найвищий рівень).

Третій – розраховуємо значення критеріїв якості у відповідності до визначених показників. Тобто, значення критерію якості ресурсного забезпечення складається з середнього арифметичного визначеного кадрового, методичного, технічного, фінансового та інформаційного забезпечення:

$$K_{pc} = (P_{kz} + P_{mz} + P_{tz} + P_{fz} + P_{iz}) / 5 , \quad (1)$$

де K_{pc} – показник критерію якості ресурсного забезпечення,

P_{kz} – показник кадрового забезпечення,

P_{mz} – показник методичного забезпечення,

P_{tz} – показник технічного забезпечення,

P_{fz} – показник фінансового забезпечення,

P_{iz} – показник інформаційного забезпечення.

Четвертий – розраховуємо загальну оцінку якості системи внутрішнього контролю. Алгоритм розрахунку наступний: загальний показник якості системи розраховується як відношення середнього арифметичного значення визначених критеріїв до ідеального (запланованого) значення якості системи, тобто 100%. Таким чином,

$$K_{яс} = \frac{(K_{pc} + K_{од} + K_{фс}) / 3}{K_{пл}} , \quad (2)$$

де $K_{яс}$ – загальний показник якості системи,

K_{pc} – показник критерію якості ресурсного забезпечення,

$K_{од}$ – показник критерію організаційної досконалості,

$K_{фс}$ – показник критерію оцінки функціонування системи

$K_{пл}$ – плановий (ідеальний) показник якості системи.

П'ятий – оцінюємо визначений показник за якісними критеріями.

Отримане кількісне значення показника якості системи внутрішнього контролю необхідно оцінити з якісної сторони.

Для такої оцінки необхідно користуватись табл. 1.

Таблиця 1

Оцінка якості системи внутрішнього контролю

Загальна оцінка якості	Якісна оцінка системи внутрішнього контролю	Примітки
01	02	03
$0 < K_{\text{яс}} \leq 25$	незадовільно	Система внутрішнього контролю відсутня
$26 < K_{\text{яс}} \leq 50$	задовільно	Система внутрішнього контролю функціонує частково
$51 < K_{\text{яс}} \leq 75$	добре	Система внутрішнього контролю забезпечена та функціонує добре
$76 < K_{\text{яс}} \leq 100$	відмінно	Система внутрішнього контролю забезпечена та функціонує відмінно

Використовуючи запропоновану методику, керівництво та власники компаній зможуть оцінити якість системи внутрішнього контролю. Отримані результати призводять до змін, спрямованих на зростання якості функціонування системи, на зміни у забезпеченні цієї системи.

Оцінювання системи внутрішнього контролю має ще багато невіршених, дискусійних та проблемних питань. І буде темою для подальших досліджень. Через те, що тут багато припущень, допусків, умовностей, котрі визначені самим об'єктом оцінювання – внутрішнім контролем, який не підлягає прямій кількісній оцінці, і в той же час певна раціональність нашого часу потребує конкретизації – визначення «так» чи «ні» або «високий рівень якості», «середній», «низький» – менше влаштовують господарника, ніж конкретний бал або відсоток, хай навіть визначений із значним рівнем умовності.

Головне, що на відміну від попередників, на даному етапі дослідження методів оцінювання ми залишились вірними принципам системного та комплексного підходів, оцінюючи систему внутрішнього контролю у статичі та динаміці.

Запропонована методика спрямована на проведення об'єктивної оцінки, виявлення недоліків та їх виправлення для досягнення поставленої мети. Використання цієї методики на практиці дає змогу власникам і керівництву отримувати достовірну, своєчасну інформацію про стан системи внутрішнього контролю та приймати відповідні управлінські рішення.

Таким чином, з метою забезпечення належного стану внутрішнього контролю та його оптимізації застосовано комплексний підхід до оцінки якості, який поєднує кількісні та якісні показники за визначеними критеріями оцінювання системи у її статичі та динаміці.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф.. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
2. Сініцина Т. А. Проблеми оцінки ефективності системи управління : результати, невирішені питання / Т.А. Сініцина // Вісник ЖІТІ. – Вип. 3 (25). Житомир : ЖТУ, 2003. – С. 260-266.
3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Калюга Є. В. — К. : Фірма "Ельга" : Ніка-Центр, 2002. — 355 с.
4. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Валентина Федорівна Максимова. — О., 2006. — 581 с.
5. Редченко К. І. Аудит стратегій розвитку підприємства: методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / К. І. Редченко; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. - К., 2012. - 36 с.
6. Трофимова Л.А., Трофимов В.В. Управленческие решения (методы принятия и реализации): учеб.пособие – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011, – 190 с.
7. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции. – М.: Экономика, 1986. – 471 с.
8. Єремєєв С. Сутність та аспекти управління процесом підвищення якості передумови конкурентоспроможності та лідерства

[Електронний ресурс] / С. Єремєєв — Режим доступа: <http://www.management.com.ua/qm/qm021.html> — Назва з екрану.

9. Гомаз І. О. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / І.О. Гомаз / Управління розвитком. – 2012. - № 17(128). – С. 83-84.

10. БСЭ. – М. : Советская энциклопедия, III-е издание. – Т. II. – 1973.

11. Учебное пособие для подготовки к государственному итоговому междисциплинарному экзамену профессиональной подготовки маркетолога по специальности 080111 "МАРКЕТИНГ" / Т.В. Алесинская, Л.Н. Дейнека, А.Н. Проклин, Л.В. Фоменко и др.; Под общей ред. В.Е. Ланкина. – Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2006. – 241 с.

12. Рішення Аудиторської палати України «Про проект Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг» (Проект Положення, п.1.4) 23.01.2011 N 227/12 [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti> — Назва з екрану.

13. Філософський словник за ред. В.І. Шинкарука, 2-ге вид. (перероблене і доповнене), К.: Голов. Ред. УРЕ, 1986. – 800с., С. 470.

14. Кальницкая И. В. Анализ эффективности управления организацией // Социально-антропологические проблемы информационного общества. Выпуск 1. — Концепт. — 2013. — [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://e-koncept.ru/teleconf/64038.html> — Назва з екрану.

15. Рамперсад Хьюберт К. Общее управление качеством: личностные и организационные изменения / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 256 с.

16. Междисциплинарный подход [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://vocabulary.ru/dictionary/38/word/mezhdisciplinarnyi-podhod> — Назва з екрану.

*Т.В. Боцян, к.е.н., доц.
Л.В. Зварич, викладач*

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

1. Екологічний облік та контроль як інструменти сталого розвитку

Безпрецедентний антропогенний вплив на навколишнє середовище у XX ст. визначив екологічний імператив як домінантний у тріаді «суспільство – людина – навколишнє середовище». Це стало основою розвитку світової спільноти в XXI ст., коли за рішенням Конференції ООН в Ріо-де-Жанейро (1992), прийнято концепцію сталого розвитку (sustainable development).

Концепцію сталого розвитку не можна звести лише до вирішення окремих економічних, соціальних або економічних питань, необхідно сформулювати і розвивати принципово якісну модель екологічного управління, в якій охорона навколишнього природного середовища і раціональне використання природних ресурсів стануть пріоритетами розвитку як держави так і кожного підприємства.

Одним із найважливіших інструментів реалізації концепції сталого розвитку є екологічний облік. У Рекомендації Постійної комісії Асамблеї ООН Про екологічний облік як інструмент сталого розвитку екологічний облік визначається як «система, яку можна використовувати для виявлення, організації, регулювання і подання даних та інформації про стан довкілля в натуральних і вартісних вимірниках»[41]. Впровадження системи екологічної політики підприємства та системи екологічного менеджменту, частиною якого є екологічний облік та контроль призведе до зростання ролі процесів екологізації виробництва дозволить розв'язувати конкретні еколого-економічні проблеми на мікро- та макрорівні.

Наше бачення поняття екологічного обліку збігається з поняттям окресленим Т.О. Кірсановою [20, с. 6]. Екологічний облік - це система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування і охорони

навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень.

Однією з найголовніших проблем розробки і реалізації системи екологічного менеджменту є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про екологічну діяльність. Як наслідок - відсутність дієвого контролю екологічних витрат.

Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. Це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрямки та види природоохоронних витрат підприємств, чого і неможливо зробити при існуючій організації бухгалтерського обліку. Крім того екологічні витрати, як і вся екологічна діяльність на підприємстві, що пов'язана з даними витратами, прямо чи опосередковано впливають на економічні показники роботи підприємства. Тільки наявність інформації про дані витрати дозволить контролювати та планувати роботу підприємства

Все це визначає необхідність дослідження питання інформаційного забезпечення контролю екологічних витрат.

2. Поняття та види екологічного контролю

Екологічний контроль може розглядатись з кількох позицій. Найбільш загальним є поділ екологічного контролю на зовнішній та внутрішній. Зовнішній в свою чергу може поділятись на державний та недержавний.

Державний екологічний контроль як діяльність спеціально уповноважених державних органів спрямований на забезпечення норм еколого-правової відповідальності в межах чинного законодавства, і є нормативно регламентованою діяльністю, то інші види контролю характеризуються іншими принципами і не пов'язані з еколого-правовою відповідальністю господарських суб'єктів. Іншою важливою відмінністю державного екологічного контролю від інших видів контролю є межі сфери застосування контрольних дій. Об'єктами перевірки державного контролю є підприємства й організації, що здійснюють природокористування, а інших - діяльність будь-якої організації, якщо вона має відношення до навколишнього середовища.

Найбільш поширеним видом недержавного екологічного контролю є екологічний аудит.

Екологічний аудит - це систематичний документально оформлений процес перевірки екологічних аспектів діяльності організації, а також об'єктивно одержуваних і оцінюваних даних, з метою визначення відповідності видів і умов економічної діяльності, систем адміністративного управління або інформації про ці об'єкти нормативно-законодавчим вимогам і критеріям ефективності у сфері охорони навколишнього середовища і екологічної безпеки. Витрати на проведення екологічного аудиту, як зовнішнього виду контролю, несуть самі природокористувачі, реалізуючи тим самим визнаний у світовій практиці принцип «забруднювач платить»[14].

Найважливіша література в основну зосереджена на екологічному аудиті – як на виді екологічного контролю. Дослідження теоретико-методологічних та організаційно-економічних основ екологічного менеджменту та екоаудиту, напрямів їх практичного застосування здійснили такі вітчизняні вчені, як О.Ф. Балацький, О.О. Веклич, Т.П. Галушкіна, Л.С. Гринів, Б.М. Данилишин, С.І. Дорогунцов, О.Л. Кашенко, В.О. Лук'янихін, Л.Г. Мельник, В.М. Навроцький, А.А. Садеков, Ю.М. Саталкін, В.М. Трегобчук, Т.Ю. Туниця, С.К. Харічков, О.М. Царенко, В.Я. Шевчук та ін.

Вперше система екологічного аудиту була застосована фірмами США в 70-х рр. XX ст. з метою досягнення вимог американського природоохоронного законодавства того періоду. До кінця 80-х рр. XX ст. деякі компанії досягли навіть вищих порівняно з передбаченими законодавством екологічних показників. З прийняттям міжнародних стандартів ISO 14000 і EMAS вимога щодо періодичного проведення аудиторських перевірок стала однією з найважливіших умов отримання компаніями відповідного сертифіката.

У рамках серії стандартів ISO 14000 вимоги до екологічного аудиту передбачаються такими стандартами: «ISO 14010-98. Керівні вказівки з екологічного аудиту. Загальні принципи»; «ISO 14011-98. Керівні вказівки з екологічного аудиту. Процедури аудиту. Проведення аудиту систем управління якістю навколишнього середовища»; «ISO 14012-98. Керівні вказівки з екологічного аудиту. Кваліфікаційні критерії для аудиторів у сфері екології». Аудит систем управління навколишнім середовищем призначений для того, щоб

допомогти організації встановити і постійно виконувати вимоги, що стосуються її екологічної політики і цілей. Він призначений для організацій будь-якого типу і масштабу, які використовують систему екологічного менеджменту.

Основними цілями екологічно аудиту є:

1) надання об'єктивної інформації про екологічні аспекти діяльності підприємства та її відповідність установленим стандартам, нормативам, вимогам ініціаторів проведення відповідних перевірок;

2) вироблення корисних рекомендацій щодо подальшого поліпшення організації екологічного менеджменту, а також підвищення ефективності природоохоронних заходів, які проводяться фірмою.

Отже, контроль екологічних витрат може розглядатись з наступних позицій: державний екологічний контроль; екологічний аудит; екологічна експертиза та внутрішній екологічний контроль.

Саме внутрішньому екологічному контролю і буде присвячений наступний параграф.

3. Внутрішній екологічний контроль

Безумовно, необхідність поширення процедур зовнішнього екологічного контролю доведено зарубіжним досвідом, визнано державними природоохоронними органами та громадськими організаціями та прийняттям Законів України «Про екологічний аудит»[40] та «Про екологічну експертизу» [39]. Проте останнім часом посилився інтерес до внутрішнього контролю. В даній роботі ми зосередимо увагу на внутрішньому контролі, як основі менеджменту. Розробка інформаційного забезпечення внутрішнього контролю екологічних витрат дозволить як проводити даний вид контролю так і забезпечувати керівництво підприємства необхідною інформацією про екологічні витрати.

Дана проблема не є новою. Загальноекономічні проблеми екологічного управління і, зокрема, пов'язані з процесами інформаційного забезпечення системи екоменеджменту на рівні підприємства розглядалися у працях вітчизняних вчених, зокрема, О.Ф. Балацького, І.К. Бистрякова, П.П. Борщевського, Б.В. Буркинського, О.О. Веклич, Т.П. Галушкіної, Б.М. Данилишина, М.І. Долішнього, С.І. Дорогунцова, А.Ю. Жулавського, С.М. Козьменко, О.Л. Кашенко, В.С. Кравців, Л.Г. Мельника, В.С. Міщенко, Є.В.

Мішеніна, Ю.І. Стадницького, В.М. Степанова, В.М. Трегобчука, Ю.Ю. Туниці, С.К. Харічкова, А.В. Чупіса.

Проблеми трактування поняття “внутрішній контроль” досліджувались у наукових працях вітчизняних авторів М. Білухи, Ф. Бутинця, З. Гуцайлюк, Н. Дорош, О.Б. Акентьєва, Т.А. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.Г. Виговська, П.І. Гайдуцький, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, М.Д. Корінько, Р.О. Костирко, М.В. Кужельний, Н.П. Кузик, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелєєв, С.М. Петренко, Н.І. Петренко, Л.В. Рибалко, В.С. Рудницький, Л.В. Сухарева, Б.Ф. Усач, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук та ін. Вагомий внесок у дослідженні особливостей внутрішнього контролю, його місця у системі наук зробили також зарубіжні вчені: Р. Адамс, Е. Аренс, Дж. Бедді, Ф. Дефліз, Р. Додж, Г. Дженік, К. Друрі, Д. Кармайл, Дж. Лоббек, Р. Монтомері, Ж. Рішар, А. Роджер Дж.К. Робертсон, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, Л.А. Шмельцер, С.О. Шохін та ін. та ін.

Дослідженням питань, що стосуються завдань, предмету, суб'єктів, об'єктів, методів та інформаційного забезпечення внутрішнього контролю займалися такі вітчизняні науковці: Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, В.Ф. Максимова, С.М. Петренко, Р.А. Сагайдак, Л.В. Сотнікова тощо.

Під внутрішнім контролем ми будемо розуміти внутрішньогосподарський контроль, який за визначенням Л.В. Нападовської забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом організації прийнятих управлінських рішень [35, с. 18]. Ми вважаємо, що ці поняття дублюють один одного, і в цьому підтримуємо бачення проф. В.Ф. Максимової. Взагалі, більшість авторів схилиються до думки, що краще вживати поняття внутрішньогосподарського контролю, хоча більш правильним було б використовувати термін внутрішній контроль. Поняття внутрішньогосподарського, внутрішнього та внутрішньосистемного контролю використовуються авторами для позначення одних і тих самих явищ, хоча і мають різну назву. Неузгодженість в термінології породжує плутанину в застосуванні тих чи інших понять, що призводить до непорозумінь при розгляді проблем внутрішнього контролю. Так, автори розглядаючи проблеми внутрішнього контролю не звертають уваги на

внутрішньогосподарський контроль, вважаючи їх різними поняттями. В. Белік пропонує уніфікувати термінологію і використовувати поняття внутрішній контроль, тому що воно в достатній мірі розкриває сутність контрольного процесу в діяльності підприємства, забезпечуючи ефективне ведення бізнесу, захист активів, попередження помилок, своєчасне надання фінансової інформації та запобігає кризовим ситуаціям [4, с. 13].

Внутрішньогосподарському контролю, який здійснюється керівником, головним (старшим) бухгалтером і спеціалістами, для підвищення ефективності і рентабельності господарської діяльності, додержання режиму економії, зміцненням господарського розрахунку, за правильним використанням грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей належить велика роль в оперативному управлінні господарською діяльністю організацій і підприємств писав в 1979 році В.М. Мурашко [32, с. 12]. З вищесказаного можна зробити висновок, що необхідність у внутрішньогосподарському контролі існувала завжди. М.Т. Білуха зауважив, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється не лише керівником підприємства, а в більшій мірі службою внутрішнього контролю [6, с. 18]. Проте сьогодні межі такого контролю розширились і включають екологічну складову.

4. Побудова системи інформаційно-аналітичного забезпечення контролю екологічних витрат

Своєчасне прийняття ефективних управлінських рішень, забезпечення їх якісного виконання значною мірою залежить від якості проведення аналізу та своєчасності надходження інформації, на базі якої приймаються дані рішення, використання сучасних форм звітності та методів контролю за їхнім виконанням. Вирішення цих проблем можливе лише за однієї умови — побудови цілісної ефективної системи інформаційно-аналітичного забезпечення.

Розглядаючи особливості побудови системи інформаційно-аналітичного забезпечення контролю екологічних витрат перш за все необхідно зосередити увагу на особливостях контролю даного виду витрат.

Екологічні витрати - виражена у вартісній формі сукупність усіх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування і охорони навколишнього середовища.

Специфікою екологічних витрат є те, що знижувати їх рівень недоцільно, у зв'язку з постійною необхідністю в охороні довкілля. Економія природоохоронних витрат може спричинити непоправну деградацію навколишнього природного середовища. Тому контроль рівня природоохоронних витрат повинен не стільки сприяти пошуку шляхів їх зниження, скільки визначати достатність вкладених засобів на охорону навколишнього природного середовища.

В межах даної роботи розглядатиметься лише інформаційне забезпечення внутрішнього контролю як сукупність нормативної, довідкової та фактичної інформації, яка є цінною для проведення контролю.

Основним завданням інформаційного забезпечення контролю є надання необхідної інформації контролюючим органам про стан діяльності установи, що перевіряється, а також функціонування його відповідно до законодавчих та нормативних вимог.

Проблеми та перспективи розвитку інформаційного забезпечення процесу контролю розглядаються у монографіях Н.Г. Виговської [10] (сутність інформації, її складові в системі контролю, процес формування інформації та встановлює вимоги до інформації) та С.М. Петренка [38] (теоретичні основи інформаційного забезпечення, оцінка його стану та перспективи розвитку).

Також певного відображення проблеми інформаційного забезпечення знаходять у працях окремих вітчизняних вчених [17, 26, 29, 35].

Регулювання інформаційної бази в частині екологічних витрат здійснюється стандартами системи ISO 14000, дія яких поширюється на управління навколишнім середовищем і передбачає забезпечення підприємства інструментарієм для ефективного управління навколишнім середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління і дозволить досягти як екологічних, так і економічних цілей.

Зокрема, в розділі 4.2 “Екологічна політика” державного стандарту України ДСТУ ISO 14001–97 зазначається, що вище керівництво має окреслити основні напрямки екологічної політики і забезпечити, щоб вона передбачала наявність організаційної структури, спрямованої на вирішення екологічних цілей і задач. Тобто внутрішньому контролю повинні підлягати екологічні задачі.

Система інформаційного забезпечення повинна надати можливість отримання якісної повної інформації, що необхідна для проведення контрольних заходів. Таким чином, основне призначення інформаційного забезпечення контрольного процесу – це забезпечення контролерів фактами, відомостями та іншим типом інформації, яка необхідна для ефективного і повного здійснення контролю діяльності підприємств, установ та організацій.

Інформація, яка використовується для здійснення контролю повинна мати, і в цьому ми погоджуємось з Ф.Ф. Бутинцем та Т.А. Бутинець, наступні параметри [9, с. 8]: необхідність, достатність, істинність та аналітичність.

Найважливішими напрямками отримання й узагальнення інформації є: загальна характеристика підприємства; характеристика прилеглих територій і впливу підприємства на них (зони впливу); параметри і ступінь впливу підприємства на навколишнє середовище (обсяги викидів і скидів, порушення довкілля і т.д.), які необхідні для проведення еколого-економічного аналізу.

Розрізняють первинну і вторинну (похідну) інформацію. Первинна інформація отримується безпосередньо від об'єкта спостереження, а вторинна інформація в свою чергу є похідною від первинної і отримується, як правило, шляхом аналізу і синтезу наявних даних.

Не вдаючись до аналіз класифікаційних ознак інформації необхідної для контрольного процесу, беручи до уваги дискусійність даного питання, розглянемо інформацію з двох позицій, які не викликають сумнівів: зовнішня по відношенню до підприємства та внутрішня.

Зовнішня інформація має кілька окремих підвидів. Розглянемо кожен з них окремо.

Законодавче забезпечення - сукупність законів, законодавчих актів з питань, які стосуються діяльності об'єкта перевірки та інша нормативна інформація.

Нормативами якості навколишнього середовища у межах діючого законодавства є гранично допустимі норми впливу на навколишнє природне середовище з боку діяльності людини (господарської, рекреаційної й іншої діяльності). У свою чергу

нормативи якості навколишнього природного середовища можна розділити на три групи:

а) санітарно-гігієнічні - гранично допустимі концентрації (ГДК) шкідливих речовин - хімічних, біологічних, фізичних впливів. Мета їх - визначення показників відносно здоров'я людини;

б) екологічні - нормативи викидів, скидів шкідливих речовин (ГДВ, ГДС) і інших шкідливих впливів на навколишнє середовище. Вони встановлюють вимоги до джерел забруднення, шкідливого впливу. До них також відносяться технологічні, будівельні і містобудівні правила, що містять вимоги охорони навколишнього середовища;

в) у третю групу нормативів входять так звані допоміжні нормативи. Для господарських комплексів їхня сума повинна бути меншою ГДК.

Варто враховувати, що крім нормативів якості навколишнього середовища діють також гранично допустимі норми навантаження на природне середовище (ГДЕН) - антропогенні впливи на природні ресурси чи природні комплекси, що не призводять до порушення екологічних функцій природного середовища (кількість людей у лісі, кількість мисливців, щільність забудови території і т.д.).

Основними документами, що регулюють природоохоронні витрати є: «Рекомендація про порядок складання звіту за формою 1 - екологічні витрати «Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи», затверджена наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р. № 253 та «Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів», затверджений постановою КМУ від 24 жовтня 2006 р. N 494.

Внутрішня інформація включає в себе загальну інформацію про підприємство і про галузь, а також особливості, які обумовлені географічним положенням підприємства, сертифікати, звіти, ліцензії на викиди. Це буде в подальшому впливати на глибину і прийнятність програм внутрішнього контролю, включаючи контроль за процедурою менеджменту і технологічний контроль, а також ризики, пов'язані з можливістю ослаблення контролю.

На підприємстві має бути розроблена екологічна політика, або такий розділ має міститись програмі розвитку. Крім того варто до посадових інструкцій персоналу включити екологічну

відповідальність та компетентності персоналу, який має зв'язок з виробничим процесом або впливом на екологію, зниженням рівня забруднення. Це дозволить покласти данням персональну відповідальність на окремих осіб.

Внутрішній контроль повинен також володіти інформацією стосовно інженерного контролю (контроль устаткування, у тому числі офісного, організації робочих місць, енергетичних систем і визначення ділянок, особливо небезпечних з погляду витікання отрут та інших рідких, твердих і легких забруднювачів).

5. Облік екологічних витрат як основна складова інформаційного забезпечення внутрішнього контролю

Важливою ланкою забезпечення внутрішніх користувачів інформацією про екологічні витрати є екологічний облік, в частині якого Т.О. Кірсановою [19, с. 6] виділено поняття «обліку екологічних витрат», під яким розуміється система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про екологічні витрати підприємства з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень. Вважаємо таке визначення доречним, але обтяжуючим саме поняття обліку. Хоча і не заперечуємо факт існування обліку екологічних витрат.

Інформація про екологічні витрати повинна бути опрацьована в динаміці і подана в порівнюваному вигляді. Базою для створення інформаційної системи є статистична звітність:

- 1) 2-ТП-водгосп
- 2) 2-ТП- повітря
- 3) Ф № 1 – токсичні викиди
- 4) Ф1 – екологічні витрати
- 5) екологічний баланс
- 6) звіт про екологічну діяльність підприємства

Уся наявна інформація в звітах згрупована за п'ятьма розділами:

- 1) викиди шкідливих речовин; їх очищення й утилізація;
- 2) виконання заходів щодо зменшення обсягів викидів шкідливих речовин;
- 3) характеристика джерел викидів шкідливих речовин;
- 4) показники ефективності роботи очисного устаткування;
- 5) зміни обсягів викидів шкідливих речовин.

Оскільки природоохоронні заходи є предметом управлінської діяльності, менеджери мають виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати так, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах. Також для прийняття інвестиційних рішень менеджери мають володіти інформацією про екологічні заходи і витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю.

Екологічна ефективність може бути виміряна лише за умови надання точної інформації про природоохоронні витрати, заощадження і вплив господарської діяльності на навколишнє середовище.

У зв'язку з цим і сьогодні зберігається актуальність нормування такої інформації. Цільові показники, пов'язані з поліпшенням стану навколишнього природного середовища, можуть встановлюватися як самим підприємством у вигляді складового елемента екологічної політики і програм охорони навколишнього середовища, так і зовнішніми відносно підприємства органами (наприклад, у вигляді екологічних стандартів і нормативів). Тобто контроль екологічних витрат необхідний як на макрорівні так і макрорівні.

Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» Затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 24 жовтня 2006 р. N 494 визначено, що до витрат на охорону навколишнього природного середовища відносяться всі види витрат, спрямовані на запобігання, скорочення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування.

До них не враховуються заходи, що дають позитивний екологічний ефект, але втілені з технічних міркувань, для поліпшення умов праці та техніки безпеки; використання природних ресурсів (наприклад, водопостачання); фінансові показники, такі як амортизація та вартість основних засобів; перерахунки за депозитами, штрафи за порушення природоохоронного законодавства, компенсація шкоди, завданої навколишньому природному середовищу.

Витрати на охорону навколишнього природного середовища поділяються на: 1) капітальні інвестиції які здійснюються з метою охорони навколишнього природного середовища; 2) поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища; 3) екологічні платежі; 4) екологічні послуги (рис. 1).

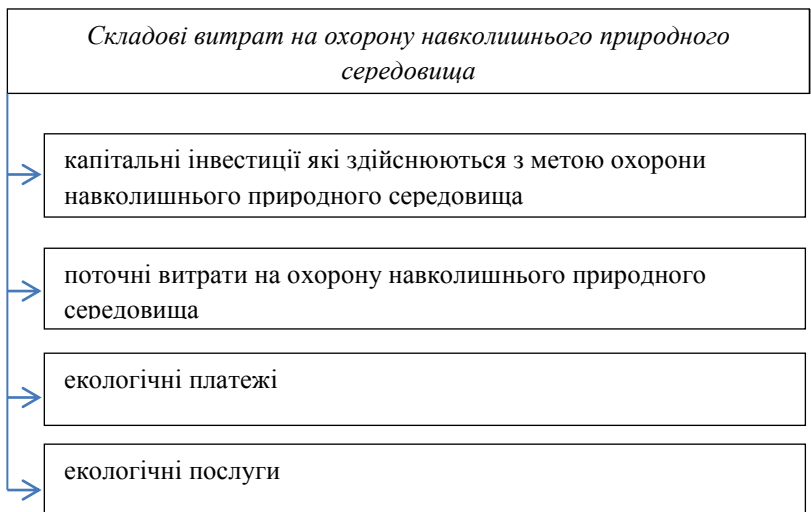


Рис. 1. Складові витрат на охорону навколишнього природного середовища

До капітальних інвестицій, які здійснюються з метою охорони навколишнього природного середовища, відносяться всі витрати звітного року на обладнання, технічне оснащення, будівництво природоохоронного призначення. Сюди входять витрати на будівництво нових, розширення, реконструкцію, реставрацію, технічне переобладнання діючих підприємств, об'єктів, капітальний ремонт та придбання обладнання природоохоронного призначення довгострокового користування. Капітальні природоохоронні вкладення повинні деталізуватися за основними напрямками, включаючи скорочення викидів в атмосферне повітря, скидів стічних вод, розміщення і утилізацію відходів тощо.

При цьому витратами, що призводять до майбутніх економічних вигід, слід вважати витрати, строк окупності яких перевищує один рік або операційний цикл підприємства, якщо він більший за один рік.

У випадку капіталізації витрат (відображення як витрат майбутніх періодів) прибуток звітного періоду збільшиться і підприємство буде змушене виплатити вищі дивіденди та податки. Якщо не капіталізувати, то буде порушено один з принципів бухгалтерського обліку - відповідності.

У цьому випадку можливі три підходи:

1) складається окрема, паралельна традиційній, бухгалтерська звітність, яка відображає витрати з природоохоронних заходів;

2) у традиційному бухгалтерському обліку виділяється стаття, яка накопичує ці витрати;

3) усі подібні витрати розподіляються за окремими статтями бухгалтерської звітності.

Вже зараз бухгалтерам рекомендують складати екобаланси, тобто звітність, що відображає вплив витрат, пов'язаних з природоохоронними заходами. Проте такий підхід є обґрунтованим лише для підприємств які працюють відповідно до стандартів EMAS. Зважаючи на умови, що існують в Україні, найбільш раціональним для застосування є другий варіант із трьох запропонованих, а саме: виділяти екологічні витрати та обліковувати їх окремо.

До поточних витрат на охорону навколишнього природного середовища відносяться витрати, які здійснюються на підтримку (утримання та експлуатацію) об'єкта (основних засобів природоохоронного призначення) в робочому стані та які входять до складу витрат поточного періоду. Витрати, що призводять до поточних економічних вигід, відшкодовуються протягом одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

До складу поточних природоохоронних витрат входять:

1) вартість матеріалів і покупних напівфабрикатів, які витрачені на функціонування засобів природоохоронного призначення, а також вартість матеріалів, які використані на поліпшення технічного стану і технічне вдосконалення природоохоронних засобів, здійснення дослідів та випробувань, які спрямовані на технічне вдосконалення цих засобів;

2) вартість палива та енергії, які спожиті у процесі функціонування природоохоронних засобів (уключаючи вартість палива, необхідного для здійснення технологічних процесів, направлених на зниження вмісту і нейтралізацію шкідливих речовин, що містяться у відходах) та інших робіт природоохоронного характеру;

3) витрати на утримання та експлуатацію засобів природоохоронного призначення, включаючи амортизацію і витрати на поточний ремонт;

4) цехові та загальні по підприємству (експлуатаційні) витрати за відповідною номенклатурою статей, що пов'язані з утриманням апарату служб охорони природи цеху, підприємства, організації;

5) витрати на охорону праці працівників, які зайняті обслуговуванням засобів природоохоронного призначення і виконанням інших робіт, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища.

Екологічні платежі це - збір за забруднення навколишнього природного середовища, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів; штрафи за адміністративні правопорушення в галузі охорони навколишнього середовища, використання природних ресурсів, позови про відшкодування збитків і втрат, заподіяних в результаті порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища.

Екологічні послуги - послуги, пов'язані з прийняттям та очищенням зворотних вод, за прийняття, збереження і знешкодження відходів та рекультивацію земель, відображають ці витрати за відповідними напрямками природоохоронних витрат. До них не включається енергозбереження або заощадження сировинних ресурсів за рахунок використання більш досконалої технології, як і інші вигоди при реалізації природоохоронних заходів, сюди не включаються.

З метою детального контролю облік екологічних витрат підприємства мають мати наступну аналітичну структуру:

1) *витрати на споживання природних ресурсів* (плата за природні ресурси, витрати на відтворення природних ресурсів, концесійні платежі за природні ресурси);

2) витрати від забруднення навколишнього природного середовища (витрати на усунення (компенсацію) наслідків забруднення);

3) витрати на захист навколишнього середовища (витрати на рекультивацію відпрацьованих земель, витрати на створення й експлуатацію основних фондів природоохоронного призначення, розроблення і впровадження маловідходних технологій, створення систем регулювання забруднення в період несприятливих умов, удосконалення діючих технологічних процесів з метою зменшення утворення відходів, впровадження замкнутих систем водоспоживання, впровадження різних уловлюючих, очисних і знешкоджуючих споруд, впровадження передових методів очищення газів і стоків).

Класифікація екологічних витрат з метою контролю повинна бути наступною (табл. 1).

Таблиця 1.

Класифікація екологічних витрат з метою контролю

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид екологічних витрат
01	02	03
1	за економічним змістом	- поточні - капітальні
2	за об'єктом природи	- на охорону земельних ресурсів, - на охорону надр, - на охорону водяного басейну, - на охорону повітряного басейну
3	за цільовим призначенням	- запобіжні - компенсуючи
4	за видами природоохоронних заходів	- видалення та очищення твердих відходів - охорона, очищення та раціональне використання води - охорона і раціональне використання лісів - охорона та раціональне використання земельних ресурсів - очищення повітря - зниження рівня шуму - контроль за природоохоронною діяльністю

Продовження табл. 1

01	02	03
5	за джерелами відшкодування	- собівартість - прибуток - з екологічних фондів
6	за відношенням до нормативу	- нормативні - понад норму
7	за часом здійснення	- авансові - поточні - наступні
8	по відношенню до процесу виробництва	- основні - накладні
9	за напрямком витрат	- екобезпека продукції - екобезпека виробництва - охорона навколишнього середовища

В умовах використання комп'ютерних технологій подана класифікація не є складною і забезпечить контрольну функцію управління необхідною інформацією.

Крім того, можна виділити класифікаційні ознаки, які можуть бути використані лише при додаткових потребах управління або в умовах екологічної сертифікації продукції:

1. Витрати на заходи щодо захисту природи від негативного антропогенного впливу:

- по видах і напрямкам витрат: поточні витрати підприємств; капітальний ремонт; капітальні вкладення; утримання природоохоронних територій; державне управління, контроль, моніторинг, НДКР; екологічна освіта; інші напрямки витрат;

- по джерелах фінансування витрат: витрати на утримання і експлуатацію за рахунок собівартості продукції і послуг; капітальний ремонт; капітальні вкладення; операційні витрати бюджетів; іноземні кредити (гранти); інші джерела покриття витрат;

- по напрямках охорони природних ресурсів: водяних, земельних, лісових, біологічних, мінеральних ресурсів, атмосферного повітря, утримання особливо охоронюваних природних територій, ліквідація відходів, витрати на інші мети;

- по формах власності; державна, муніципальна, приватна, екологічні витрати населення, витрати інших об'єктів.

2. Витрати на ресурсовідновлення і ресурсозбереження для цілей виробництва і споживання: ведення лісового господарства (включаючи лісовідновлення); підвищення родючості ґрунтів; зниження ресурсо- і енергоємності технологій, використання вторсировини; облаштованість міських поселень; захист здоров'я; попередження і ліквідація наслідків природних катастроф; інші заходи.

Необхідно також враховувати, що серед природоохоронних витрат є:

1) змінні (величина яких змінюється відповідно до зміни обсягу виробленої продукції): витрати матеріалів, що йдуть на нейтралізацію шкідливих речовин;

2) умовно-постійні (залежність величини яких від змін обсягу виробництва продукції слабо виражена): витрати на утримання шламонакопичувачів;

3) постійні (практично не змінюються при зміні обсягу виробництва): витрати на утримання зелених насаджень.

Залежно від виду діяльності екологічні витрати поділяються на операційні, інвестиційні, фінансові.

Операційні екологічні витрати виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і пов'язані з використанням природних ресурсів та/або їх охороною.

Інвестиційні екологічні витрати пов'язані зі створенням, придбанням, реконструкцією, модернізацією, технічним переобладнанням, капітальним ремонтом основних засобів природоохоронного призначення.

Фінансові екологічні витрати виникають у результаті обслуговування отриманих кредитів для здійснення екологічної діяльності.

За характером впливу на навколишнє природне середовище екологічні витрати запропоновано поділяти на

експлуатаційні (пов'язані із забезпеченням виробничого процесу природними ресурсами, їх експлуатацією та відновленням) і

природоохоронні (пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього природного середовища від забруднення).

6. Облікове забезпечення контролю екологічних витрат

Розглянемо рахунки, на яких відображаються екологічні витрати та які є основною інформаційною базою контролю. Облік має вестись у розрізі наступних рахунків, що стануть інформаційною базою для проведення контролю екологічних витрат.

Рахунок 10 «Основні засоби», що призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом - вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів. Також за дебетом даного рахунку відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель.

За кредитом рахунку відображається вибуття даних активів.

Рахунок 10 «Основні засоби» в частині екології має такі субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»
- 101 «Земельні ділянки»
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
- 103 «Будинки та споруди»
- 104 «Машини та обладнання»
- 105 «Транспортні засоби»
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»
- 107 «Тварини»
- 108 «Багаторічні насадження»
- 109 «Інші основні засоби»

На субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості. На субрахунку 101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 «Будинки та споруди» ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 «Машини та обладнання», 105 «Транспортні засоби», 106 «Інструменти, прилади та інвентар» ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю.

На субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження» ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби».

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби».

За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки в частині екологічного обліку:

111 «Бібліотечні фонди»

112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»

114 «Природні ресурси»

115 «Інвентарна тара»

116 «Предмети прокату»

117 «Інші необоротні матеріальні активи»

Особливої уваги заслуговує субрахунок 114 «Природні ресурси» даного рахунку.

Природні ресурси також називають вичерпними активами (ліси, нафтові і газові родовища і поклади природних копалин). Відмінною характеристикою вичерпних активів є те, що вони трансформуються в запаси шляхом вирубки, викачування або видобутку.

Природні ресурси відображаються в балансі як довгострокові активи під такими докладними назвами, як: «Ділянки лісу», «Родовища вугілля і газу», «Поклади природних копалин».

Після того, як ліс вирубано, нафта викачали або вугілля видобуто, вони стають запасами продукції, призначеної для реалізації.

Природні ресурси враховуються за вартістю придбання, яка також може включати деякі витрати, пов'язані з розробкою.

Витрати, пов'язані з невдалою розвідкою, наприклад, витрати на буріння порожній свердловини, списуються негайно як збиток. З причини таких негайних списань, облік за собівартістю успішних робіт вважається більш консервативним методом і використовується більшістю великих нафтових компаній. При використанні такого методу повної вартості всі витрати, включаючи витрати на порожні свердловини, враховуються як актив, і виснаження по ньому нараховується протягом передбачуваного терміну використання продуктивних ресурсів.

Даний метод дозволяє компаніям, що використовують його, відображати більш високі показники прибутку в початкові роки. Обидва методи дозволені Комітетом міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

На субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних

активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість сценічно-постановочних предметів вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів. За кредитом рахунку відображається вибуття даного виду активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має субрахунок, що пов'язаний з екологією 121 «Права користування природними ресурсами».

На даному субрахунку ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

Для забезпечення належного контролю інші рахунки, у разі потреби повинні бути адаптовані до умов обліку екологічних ресурсів.

Наприклад, *рахунок 13 «Знос необоротних активів»* призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних

матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Проте у випадку обліку екологічних активів краще застосовувати термін виснаження.

Термін «виснаження» використовується не тільки для опису витрачання природних ресурсів, але також для пропорційного розподілу вартості природного ресурсу на одиниці продукції, яка була з нього отримана. Вартість розподіляється способом, схожим на виробничий метод, використовуваний для розрахунку амортизації.

При придбанні чи розробці природного ресурсу повинні бути розрахункові дані по тому загальному обсягу ресурсів, який буде отриманий, наприклад, вираженого в барелях нафти, тоннах вугілля або кубометрах лісу. Витрати на виснаження на одиницю ресурсу визначаються шляхом розподілу вартості (за вирахуванням ліквідаційної вартості, якщо така є) природного ресурсу на розрахунковий передбачуваний обсяг ресурсу.

Витрати на виснаження для кожного облікового періоду розраховуються шляхом множення витрат на виснаження на одиницю ресурсу на кількість здобутих, викачаних або вирубаних одиниць.

З терміном виснаження пов'язаний термін «Амортизація пов'язаних основних засобів».

Для видобутку природних ресурсів часто потрібні спеціальні будівлі та обладнання в місці розташування ресурсу. Так як ці довгострокові активи зазвичай залишають, і вони виявляються марними після вилучення всіх ресурсів, то вони повинні амортизуватися на тій же основі, яка використовується для розрахунку виснаження.

Балансова вартість нафтових родовищ в балансі, наприклад, зменшується на невелику суму вартості кожного викачаного бареля нафти. В результаті чого початкова вартість нафтового родовища поступово зменшується, а в обліку визнається виснаження на суму цього зменшення.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення

(введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки для обліку екологічних витрат:

151 «Капітальне будівництво»

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

На субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

У синтетичному обліку також варто виділяти субрахунок «Витрати з охорони природи» до рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

З метою рівномірного включення майбутніх витрат у витрати виробництва підприємство може створювати резерви на майбутні витрати на рекультивацію земель і здійснення інших природоохоронних заходів. У бухгалтерському балансі на кінець звітного року відображається по окремій статті залишки резервів, що переходять на наступний рік.

У другому класі рахунків бухгалтерського обліку в частині екологічного обліку ведеться як правило облік виробничих відходів.

Контроль виробничих відходів дозволить формувати інформацію про їх наявність, стан і рух з метою управління ними; сприяти повній і безпечній їх переробці через деталізацію інформації щодо складу та токсичності таких відходів; здійснювати контроль за наявністю, рухом і складом виробничих відходів.

При організації бухгалтерського обліку виробничих відходів важливим питанням є визначення порядку їх оцінки, у зв'язку з тим, що вони утворюються паралельно з виходом готової продукції та формуванням незавершеного виробництва.

Основна складність тут полягає в тому, що одержання відходів не є метою виробництва і на їх створення спеціально праця не витрачається.

Існують різні позиції щодо оцінки виробничих відходів у нормативних документах, що спричиняє питання у практиків і дослідження науковців.

Оцінка відходів виробництва, як складової частини запасів підприємства, регулюється П(С)БО 9 «Запаси», яким встановлено, що вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю, тобто вартістю, за якою можна придбати такі відходи.

Пунктом 11 П(С)БО 16 «Витрати» передбачена оцінка виробничих відходів за справедливою вартістю або за ціною їх можливого використання.

Вважаємо, що для оцінки виробничих відходів, що підлягають переробці, необхідно застосовувати такі способи:

1) ціна їх можливого використання (для відходів виробництва, які будуть використані у підприємстві в якості сировини для переробки);

2) справедлива вартість (якщо підприємство має намір реалізувати виробничі відходи).

При цьому ціни на відходи повинні бути нижчими від цін на відповідну повноцінну сировину і матеріали як мінімум на величину витрат з доведення їх до товарного вигляду у виробника і додаткових витрат споживача, пов'язаних із їх використанням; ціни на відходи повинні забезпечити вищу рентабельність виробництва готової продукції з відходів, ніж з повноцінної сировини. Тоді ціна

стимулюватиме як підприємство-виробника відходів, так і їх споживача.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом - витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має такі субрахунки:

201 «Сировина й матеріали»

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»

203 «Паливо»

204 «Тара й тарні матеріали»

205 «Будівельні матеріали»

206 «Матеріали, передані в переробку»

207 «Запасні частини»

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

209 «Інші матеріали»

На кожному з них можна вести облік екологічних запасів, для яких необхідно виокремити окремі субрахунки.

Окремо на даному рахунку мають обліковуватись відходи. Відходи, що підлягають переробці, пропонуємо обліковувати на субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку»; понаднормові відходи - на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» та 209 «Інші матеріали» відповідно за видами з метою контролю за їх утворенням.

Відходи виробництва, що не підлягають переробці, не є активами підприємства у зв'язку з тим, що не виконується вимога п. 5 П(С)БО 9 «Запаси»: вони визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Такі відходи підлягають знищенню або захороненню згідно з чинним законодавством України.

Але відходи зазначеного виду повинні бути враховані при визначенні собівартості продукції, під час виробництва якої вони утворилися, і потребують витрат на зберігання та подальші дії з ними.

Тому такі відходи також є об'єктами бухгалтерського обліку і повинні бути відображені на субрахунку 209 «Інші матеріали» у розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Відходи, що не підлягають переробці, відображаються в обліку в оцінці, яка базується на витратах на їх видалення та доставку до місць зберігання або захоронення. При списанні зазначених витрат їх вартість відноситься на інші операційні витрати.

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат на виробництво продукції та надання послуг.

За дебетом рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Собівартість послуг з ремонту, проведеного ремонтним підрозділом підприємства, зменшується на вартість матеріалів (зокрема запасних частин), отриманих при його проведенні, які придатні до подальшого використання і оприбутковані у складі запасів (крім матеріалів, отриманих при ліквідації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів).

Аналітичний облік за рахунком ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється, в тому числі і екологічної. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Витрати, пов'язані з екологією, можна безпосередньо віднести на конкретну продукцію і проводити їх роздільне відображення в тому випадку, якщо вони містяться в прямих витратах (наприклад, на

сировину і матеріали або пов'язані із замовленням спеціальні прямі витрати на виготовлення).

Рахунок 43 «Резервний капітал» призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом - їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. Саме тут має обліковуватись резервний капітал на здійснення інвестицій у сферу охорони довкілля.

На рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів).

За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом - їх використання.

Даний рахунок містить субрахунок 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок». За кредитом субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

На цьому ж рахунку можна вести облік фінансування природоохоронних заходів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зобов'язання - це заборгованість підприємства, що виникла в наслідок минулих подій і погашення якої

у майбутньому, як очікується призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті:

здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів);

недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо;

добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи із міркувань піклування про свою репутацію.

Дані зобов'язання можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання у розрізах аналітики до рахунків 5 та 6 класу рахунків.

Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо.

За кредитом рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом - їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Саме на цьому рахунку варто вести облік довгострокових екологічних зобов'язань.

Облік екологічних зборів і платежів, розрахунків з екологічного страхування, розрахунків з соціального страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля має вестись на рахунках 64 «Розрахунки за податками й платежами» та 65 «Розрахунки за страхування».

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що

справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями.

Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством.

За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» в частині обліку екологічних зобов'язань має такі субрахунки:

641 «Розрахунки за податками»

642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки з страхування».

На рахунку 65 «Розрахунки з страхування» ведеться облік розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням.

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом - погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на інші види страхування регулюється чинним законодавством. Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, за страхувальниками та окремими договорами страхування.

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має такі субрахунки в частині обліку екологічних зобов'язань:

654 «За індивідуальним страхуванням»

655 «За страхуванням майна»

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями щодо індивідуального страхування персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та за обов'язковим страхуванням, що встановлюється законодавством. На цьому рахунку ведеться обліку страхових зобов'язань осіб, що задіяні на роботах пов'язаних з екологічною діяльністю.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» призначений для обліку оплати праці персоналу, зайнятого у сфері охорони довкілля.

На цьому рахунку проводиться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установленний строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в частині обліку екологічних зобов'язань має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»

663 «Розрахунки за іншими виплатами»

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом - виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування

на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Джерелами екологічних доходів є:

впровадження безвідходного, екологічного виробництва (ефект у якості економії сировини та природних ресурсів, економічне стимулювання);

виробництво екологічно чистої продукції (ефект формується за рахунок ціноутворення);

надходження у вигляді економічного стимулювання (податкові, кредитні пільги, компенсації з бюджету).

Вести бухгалтерський облік екологічних доходів на окремому рахунку недоцільно у зв'язку зі складністю їх ідентифікації. Екологічні доходи виокремити в сумі виручки від реалізації можливо лише у межах внутрішньогосподарського обліку із застосуванням комп'ютерної техніки в межах відкритих аналітичних рахунків до рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Економію сировини можна визначити у межах аналізу ефективності використання сировини і матеріалів.

Дохід в цьому випадку визначається як сума таких складових: вартість сировини, яку зекономлено, сума доходу від переробки виробничих відходів.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від

гравального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

За кредитом рахунку відображається сума нарахованих доходів від екологічної діяльності, а за кредитом – відрахування з даного виду доходів.

Підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, ведуть окремий облік доходів на окремих субрахунках за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» в частині обліку екологічних доходів має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»

702 «Дохід від реалізації товарів»

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестрахування»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.

Проте ряд доходів від екологічної діяльності складно ідентифікувати. Наприклад, економію сировини можна визначити в межах аналізу ефективності використання сировини і матеріалів. Дохід у цьому разі визначається як сума складових: вартість

сировини, яку зекономлено (рахунок 20 «Виробничі запаси»), сума доходу від переробки та реалізації виробничих відходів (рахунок 70 «Доходи від реалізації»).

Екологічні доходи від економічного стимулювання, які формуються від надання податкових і кредитних пільг, особам, які здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання й охорони земель, звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії освоєння або поліпшення їх стану згідно з державними або регіональними програмами, можна виявити тільки у внутрішньому обліку шляхом порівняння суми фактично сплачених податків і зборів (рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами») із сумою, що належала б до сплати за умови відсутності природоохоронної діяльності.

Якщо на підприємстві масштаби природоохоронної діяльності невеликі, сама вона структурно не відокремлена, послуги екологічного характеру не надаються, доцільно облік екологічних витрат вести у 8-му класі рахунків. Необхідний окремий рахунок «Природоохоронна діяльність» з виділенням таких субрахунків:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці співробітників, зайнятих в сфері охорони довкілля;

- витрати на соціальне страхування співробітників, зайнятих у сфері охорони довкілля;

- амортизація основних фондів природоохоронного призначення;

- екологічні збори і платежі; інші витрати екологічного характеру.

На галузевих підприємствах із значним обсягом природоохоронної діяльності, що мають спеціалізовані цехи, надають іншим підприємствам екологічні послуги, окрім вказаного окремого рахунку, доцільно, на нашу думку, ввести субрахунки до рахунків, які ми відобразили вище. Вважаємо, що залежно від виду екологічних витрат їх необхідно обліковувати на рахунках:

- 15 «Капітальні інвестиції»,

- 23 «Виробництво»,

- 91 «Загальновиробничі витрати»,

- 92 «Адміністративні витрати»,

- 93 «Витрати на збут»,

94 «Інші витрати операційної діяльності».

Наведені рахунки за дебетом і кредитом кореспондують з іншими рахунками залежно від змісту господарської операції, що відбулася.

Аналітичний облік екологічних витрат має формуватися, враховуючи галузеві особливості та особливості діяльності самого підприємства.

Як приклад обліку екологічних витрат наведемо облік даних витрат у складі адміністративних витрат. З цією метою охарактеризуємо рахунок 92 «Адміністративні витрати».

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» призначений для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються:

1) витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, що перебувають в його власності (крім тих, які входять до загальногосподарських витрат), витрати на поховання екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій із приймання, збереження, переробки і ліквідації екологічно небезпечних відходів господарської діяльності підприємства, платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу;

2) плата за землю;

3) збір за геологорозвідувальні роботи, що виконуються за рахунок державного бюджету (крім платежів виробничих підрозділів, цехів, що входять до загальноновиробничих витрат). Збір враховує обсяги видобутку корисних копалин і обсяги відтворення в надрах запасів корисних копалин;

4) збір за спеціальне використання водних ресурсів. Збір сплачується за використання водних ресурсів для загальногосподарських потреб підприємства.

У такий спосіб можна забезпечити необхідну деталізацію в поданні окремих видів витрат з метою підвищення прозорості і полегшення управління пов'язаними з екологічними аспектами операціями.

У частині деталізації інформації про екологічні витрати варто виділяти місця виникнення витрат, серед яких можна виділяти наступні:

1) які цілком пов'язані з екологією (наприклад ділянка з обробки стічних вод);

2) місця виникнення витрат, які лише частково можна віднести екологічних (наприклад контроль за якістю продукції та послуг);

3) місця виникнення витрат, які спочатку були організовані не в екологічних цілях.

Крім організації бухгалтерського обліку екологічних витрат контролю також підлягає методика їх обліку, а саме порядок визнання, визначення суми та включення екологічних витрат до собівартості виготовленої продукції чи наданих послуг та порядок розподілу загальноновиробничих екологічних витрат.

Ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат у запропонованих розрізах аналітичного обліку дозволить:

ефективно управляти екологічними витратами;

здійснювати аналіз екологічних витрат;

- формувати достовірну інформацію для національної екологічної статистики;

- здійснювати моніторинг стану довкілля.

У діючій практиці господарювання екологічні витрати обліковуються, а отже, і розподіляються та списуються за загальноприйнятою методикою без урахування їх особливостей.

При відображенні екологічних платежів в бухгалтерському обліку необхідно звернути увагу на такі моменти.

З цілю контролю за формуванням витрат для цілей бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування необхідно на рахунках обліку витрат виділяти субрахунки:

«В межах встановленого ліміту»,

«Понад установлений ліміт»,

«В межах допустимих нормативів».

Накопичені дані на субрахунках будуть прийматися при визначенні бази оподаткування.

Контроль екологічних витрат повинен орієнтуватись також на інформацію, що пов'язана з застосуванням фінансових методів стимулювання природоохоронної діяльності. Такий контроль одночасно може стати засобом фінансового планування, оскільки в Україні здійснюється фінансово-економічне стимулювання раціонального використання природних ресурсів, охорони навколишнього природного середовища шляхом надання пільг при оподаткуванні підприємств. Наприклад, при переході на мало-відходні і безвідходні ресурсо- та енергозберігаючі технології, впровадженні очисного обладнання та устаткування для утилізації забруднюючих речовин і переробки відходів, а також приладів контролю за станом навколишнього природного середовища та джерелами викидів і скидів забруднюючих речовин, виконанні інших заходів, спрямованих на поліпшення охорони навколишнього природного середовища підприємства отримують пільги в оподаткуванні.

На етапі планування екологічні цільові показники можуть використовуватися як змінні. Проведення порівняльного аналізу планових і фактичних показників дозволяє виявляти їх відхилення, а відповідно проводити контроль. Тому за допомогою планування і задавання цільових показників можна створити інструмент регулювання з екологічною орієнтацією внаслідок достатньо точної диференціації екологічних даних. Доповненням цьому може бути система таких показників:

частка витрат на охорону навколишнього середовища в загальних витратах на виробництво продукції;

співвідношення природоохоронних інвестицій і загального обсягу інвестиційних витрат;

співвідношення витрат на різні природоохоронні заходи (наприклад, на заходи зі скорочення відходів, стічних вод, запобігання викидів речовин в атмосферне повітря тощо).

Одержані в результаті обліку витрат кількісні і якісні дані можуть бути використані в інших блоках екологічної інформаційної системи підприємства, зокрема, для визначення застосовуваних в екобалансах показників.

Отже, з метою дієвого контролю екологічних витрат обліку мають підлягати:

- споживання природних ресурсів і рівень нормативів такого споживання виходячи зі стану навколишнього середовища;
- екологічно безпечне виробництво, впровадження ресурсозберігаючих технологій, перехід до випуску екологічно чистої продукції;
- види й розміри забруднення навколишнього середовища в межах і понад встановлених нормативів;
- оцінка збитку, заподіяного природному середовищу; розрахунок витрат, які направляються підприємством на відшкодування збитку й відтворення навколишнього середовища; природоохоронні заходи.

Це дозволить визначити залежності економічного й фінансового становища підприємства від стану навколишнього середовища та розмір екологічних витрат підприємства залежно від кількості використаних природних ресурсів і рівня здійснюваного підприємством забруднення.

7. Інформаційне забезпечення контролю відходів

Статтею 27 Закону України «Про відходи» передбачено, що з метою забезпечення збирання, оброблення, збереження та аналізу інформації про об'єкти утворення, оброблення та утилізації відходів ведеться їх реєстр, в якому визначаються: номенклатура, обсяги утворення, кількісні та якісні характеристики відходів, інформація про поводження з ними та заходи щодо зменшення обсягів утворення відходів і рівня їх небезпеки.

Такий документ повинен вестися у кожному підприємстві-виробнику відходів на підставі первинних документів з обліку відходів. Документування операцій з виробничими відходами необхідно здійснювати в первинних документах, спеціально

пристосованих для відображення всіх особливостей виробничих відходів та порядку поводження з ними. Запровадження форм первинної документації дозволить надавати точну інформацію для ведення державного обліку і паспортизації відходів, складати адміністративну звітність проводити контроль, експертизу проектів та об'єктів, реєстраційних карток для реєстрів місць утворення, перероблювати та видаляти відходи, проводити інвентаризації, затверджувати ліміти та отримувати дозволи на утворення і розміщення відходів, отримувати ліцензії на поводження з відходами і упаковкою, оперативно вирішувати питання поводження з неякісною та небезпечною продукцією тощо. Тобто, виконувати всі законодавчі вимоги у сфері поводження з відходами.

Розкриття інформації про відходи здійснюється у формі № 1 - небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів 1-III класів небезпеки» та формі № 14-мтп «Звіт про утворення, використання та поставку вторинної сировини і відходів виробництва».

Контроль за складанням звітності, фактичним станом відходів виробництва здійснює інвентаризаційна комісія (як внутрішній суб'єкт контролю) та спеціально уповноважені органи (як зовнішній суб'єкт контролю). До документів, якими оформляються поворотні використовувані і невикористовувані відходи, необхідно прикладати акти приймання та накладні, що підтверджують утилізацію відходів.

Інформацію з первинних документів доцільно групувати в окремий звіт у складі звіту про рух матеріальних цінностей. Це дозволить контролювати безпеку функціонування підприємства на етапах закінчення життєвого циклу виробничих ресурсів.

Для підтвердження використання при виробництві безпечних препаратів по боротьбі зі шкідниками, добрив, а також виконання вимоги екологічного виробництва про замкнутість виробничого циклу необхідно в картках складського обліку матеріалів накопичувати дані не тільки про рух кожного виду товарно-матеріальних цінностей, але і про джерела їхнього надходження і напрями витрати.

8. Звітна інформація про екологічну діяльність

Звітність підприємства повинна містити інформацію всю інформацію про доходи і витрати пов'язані з екологічною діяльністю.

Для цього може бути застосована фінансова звітність або ж використовуватись соціальні звіти.

Розглянемо спочатку фінансову звітність.

Форма 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) інформацію про екологічні витрати може містити лише тому разі, якщо вони капіталізуються. В активі балансу можуть знайти відображення: право сумісного користування спорудами для охорони навколишнього середовища, інвестиції в ресурсозберігаючі технології, технічні споруди, що служать охороні навколишнього середовища, запаси екологічно-чистої продукції (амортизаційні відрахування на природоохоронне устаткування). В пасиві балансу відображатимуться: резерви за рахунок прибутку на проведення інвестицій в охорону навколишнього середовища, відрахування до резервного фонду на виплати за руйнування гірських масивів, усунення відходів, відрахування до резервного фонду на виконання зобов'язань з рекультивації тощо. В обліку довгострокових інвестицій разом з виділенням таких спеціальних видів інвестицій як придбання земельних ділянок і об'єктів природокористування, доцільно також відображати природоохоронні інвестиції в галузевому розрізі.

Форма 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) може містити більш розширену інформацію про екологічні витрати:

виручка від продажу відходів;

витрати на придбання екологічно чистої сировини;

зарплата і преміювання за діяльність у сфері охорони навколишнього середовища;

амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування;

витрати на усунення відходів;

інші витрати на охорону навколишнього середовища.

Звіт про екологічні результати міститиме інформацію як про доходи так і про витрати від екологічної діяльності, що дозволить отримати в результаті прибуток (збиток) від екологічної діяльності. Бачимо його структуру у вигляді наступної таблиці (табл. 2).

Інформації про екологічну діяльність підприємства повинна подаватись також внутрішнім користувачам.

Таблиця 2

Структура звіту про екологічні результати

№ з/п	Стаття звіту	Деталізація статті звіту
01	02	03
Витрати		
1	Капітальні витрати	1.1. Введення нових об'єктів природоохоронного призначення. 1.2. Ремонт і реконструкція діючих об'єктів. 1.3. Інші капітальні витрати.
2	Поточні витрати	2.1. Витрати, пов'язані із утримуванням і експлуатацією природоохоронного обладнання. 2.2. Утилізація (поховання) відходів. 2.3. Витрати на утримування персоналу. 2.4. Адміністративні витрати. 2.5. Інші поточні витрати.
3	Податки й збори	3.1. Збори за викиди, скиди, розміщення відходів у межах встановлених лімітів. 3.2. Збори за викиди, скиди, розміщення відходів понад встановлені ліміти. 3.3. Збори за викиди в атмосферне повітря від рухомих джерел. 3.4. Збори за збитки, завдані природі, і штрафи за порушення природного законодавства.
Доходи (економії)		
1	Скорочення обсягів твердих відходів	
2	Скорочення викидів в атмосферне повітря, у тому числі скорочення викидів в атмосферне повітря від рухомих джерел	
3	Скорочення викидів у водні джерела	
4	Переробки вторинної сировини	
5	Інші економії (доходи)	
Всього доходів (економії)		

Розрізи, у яких вона повинна подаватись, є наступними: розрахунок збору за забруднення навколишнього середовища; охорона атмосферного повітря; охорона водних ресурсів; охорона земельних ресурсів; звіт про утворення і знищення токсичних

відходів; зниження рівня шуму і вібрацій; охорона природних ландшафтів; дослідження у сфері навколишнього середовища; відновлення і демонтаж обладнання; відомість про матеріальні витрати на природоохоронну діяльність; розрахунок амортизації природоохоронних фондів; інші види діяльності у сфері охорони довкілля. Саме такі розрізи інформації про екологічні витрати дозволять забезпечити дієвість внутрішнього контролю.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие) / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
2. Бардаш С. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. Бардаш // Вісник КНЕУ. – 2009. – № 2. – С. 66-71.
3. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М.: “Финансы и статистика”, 1989. – 256 с. 3. Білуха М.Т.
4. Белік В.Д. Внутрішній контроль: проблеми інтерпретації в науковій літературі // В.Д. Белік / Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4 (50). – С. 12-14 // <http://eztuir.ztu.edu.ua/1706/>
5. Белік В.Д. Контроль в системі управління підприємством / В.Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – С. 15-22.
6. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – Підручник.- К.: ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
7. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты / В.В. Бурцев. – Аудиторские ведомости. – 2002. – №8. – С. 15-24.
8. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т.А. Бутинець. – Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1(43) С. 28-32.
9. Бутинець Ф. Ф. Інформаційне забезпечення господарського контролю: розуміння системи знань / Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. - №2(20). –С. 6-17

10. Виговська Н.Т. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія / Н.Т. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 2
11. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. /Л.В. Дікань. - К.: Знання, 2007. – 327 с.
12. ДСТУ ISO 14001:1997 «Система управління навколишнім середовищем» // www.iso14000ukraine.org.ua.
13. ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудиту систем управління якості і/або екологічного управління» // Держспоживстандарт України. – К., 2004. – 24 с.
14. Екологічний менеджмент [Текст] : Навчальний посібник / В. Ф. Семенов, О. Л. Михайлюк, Т. П. Галушкіна, Г. В. Крусір та ін.; За ред. В. Ф. Семенова, О. Л. Михайлюк ; М-во освіти і науки України, ОДЕУ. - К. : Центр навчальної літератури, 2004. - 407 с.
15. Жадько К.С. Система контролю в сучасному інформаційно-аналітичному забезпеченні управління підприємств / Жадько К.С. // Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. – 2010. – №29 (ч.1). – С.216-220
16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій N 291 від 30.11.99
17. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
18. Кізло М. В. Інформаційне забезпечення процесу контролювання діяльності промислових підприємств / М. В. Кізло // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [збірник наукових праць]. - Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. - С. 96-101.
19. Кірсанова Т.О. Екологічний контролінг в системі управління підприємством. – Автореф. дис... к.е.н. 08.08.01 – економіка природокористування і охорони навколишнього середовища . – Сумський державний університет, Суми, 2004. – 20 с.
20. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит”] / [Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І.]; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с.

21. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: [монографія] / [Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало І.В., Єпіфанова М.А.]. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2006. – 432 с.

22. Корінько М.Д. Контроль і аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. Агентство”, 2007. – 429 с.

23. Костирко Р.О. Оцінка ефективності внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства [Електронний ресурс] / Р.О. Костирко. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/28.pdf.

24. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки [Електронний ресурс] / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко. – Режим доступу: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/FZdy2a.pdf.

25. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль / Л.М. Крамаровский. – М.: Финансы, 1970. – 312 с.

26. Кузьмін О.Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства: Монографія / О.Є. Кузьмін, Н.Г. Георгіаді. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. – 368 с.

27. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб. для студентів вищих закл. освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: «Каравела», 2002. – 504 с.

28. Максимова В.Ф. Концептуальний підхід до організаційної структуризації системи внутрішнього економічного контролю: матер. міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту [“Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти”]; (16-17 травня 2006) / В.Ф. Максимова. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. – Ч. 2. – С. 48-50.

29. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К: АВРІО, 2005. – 264 с.

30. Максимова В.Ф. Загальний підхід до організації системи внутрішньогосподарського контролю / В.Ф. Максимова // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2002. – № 1 (19). – С. 174-179.

31. Максимова В.Ф. Вимоги до оцінки якості внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 56-61

32. Мельник М.В. Ревизия и контроль: [учебник] / [Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звиздин А.Л.]; под. ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.

33. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле / М.В. Мурашко. – К., «Вища школа», 1979, с. 208.

34. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) / [пер. з англ. мови Селезньов О.В., Ольховікова О.Л., Гик О.В., Шарашидзе Т.Ц., Юрківська Л.Й., Куликов С.О.]. – К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.

35. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

36. Новак У.П. Роль екологічного аудиту в контексті інтеграції України до Світової організації торгівлі / У.П. Новак // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів : НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.5. – С. 38-44

37. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С. М. Петренко. – К., 2010. – 37 с.

38. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: [Монографія] / С.М. Петренко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.

39. Про екологічний аудит: Закон України від 24 червня 2004 р, № 1862 – IV. // zakon1.rada.gov.ua.

40. Про екологічну експертизу: Закон України від 09.02.1995 № 45/95-вр: за станом на 09.08.2014 [електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/45/95-%D0%B2%D1%80>

41. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 № 1264-ХІІ // zakon1.rada.gov.ua.

42. Рекомендації Постійної комісії Асамблеї ООН Про екологічний облік як інструмент сталого розвитку

43. Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Р. А. Сагайдак. – К., 2008.

44. Серов Г.П. Экологический аудит: Концептуальные и организационно-правовые основы. – М.: Экзамен, 2000. – 760 с.

45. Сидорчук В.Л. Развитие экологического аудита в сфере природопользования и охраны окружающей среды: теория, методы и практика. – М.: НИА-Природа, РЭФИА, 2002. – 458 с.

46. Федунік У.П. Екологічний аудит: питання теорії і практики / У.П. Федунік // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів : НЛТУ України. – 2005. – Вип. 15.4. – С. 295-300

47. EMAS«Eco-Management and Auditscheme»ISO 19011:2002 Quidelinesforqualityand/orenvironmentalmanagementssystemasauditing // www.iso.org.

48. ISO 19011 “Рекомендации по аудиту систем менеджмента качества и/или окружающей среды” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nsu.ru/smk/files/iso_19011/iso_19011.doc.

Сагарьова Д.О., викладач

ПОСТМИТНИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ОРГАНІЗАЦІЙНА СИСТЕМА

Етап трансформації митного законодавства України шляхом наближення його основних положень до світових стандартів супроводжується виникненням нових форм організації та проведення митного контролю. На сьогоднішній день впровадження постмитних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є одним з найголовніших напрямків гармонізації та спрощення митних процедур. Суть постмитного контролю полягає в перевірці законності, обґрунтованості та економічної доцільності операцій, що були здійснених суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності після процедури їх митного оформлення.

Розгляд постмитного контролю як цілісної системи та переключення уваги з суто відомчого підходу до функціонування державного фінансового контролю є нагальним питанням при вивченні

даної форми контролю. Системний підхід до постмитного контролю, насамперед, передбачає розробку шляхів взаємодії контролюючих органів на різних рівнях, забезпечення їх функціонування та організацію у законодавчому просторі, створення єдиної методологічної бази спільної діяльності, розробку єдиного інформаційного поля.

Питанням організації та вдосконалення постмитного контролю присвячені дослідження таких українських та зарубіжних вчених як Письмаченко Л.М., Кнішек О.О., Панкратьєва О.О., Томчук Н.А., Пашко П.В., Гончарук О.А. та інші. Проте на сучасному етапі системний підхід у дослідженні постмитного контролю відсутній, що пояснюється неоднозначністю більшості теоретико-методологічних положень стосовно даної форми перевірок. Це призводить до змістовної роздробленості, викривлення організаційної складової постмитного контролю, невірного трактування його системних ознак, а на практиці обумовлює відсутність методичної бази проведення постмитних перевірок та виникнення правопорушень у зовнішньоекономічній діяльності.

Метою дослідження є вивчення постмитного контролю як організаційної системи, визначення придатності положень теорії систем до цієї форми контролю та характеристика суті системного підходу щодо досліджень у даній сфері.

Аналіз робіт провідних вчених, дозволяє виділити наступні напрямки дослідження державного фінансового контролю в цілому та постмитного контролю зокрема: з точки зору теорії управління, інституціонального та юридичного підходів, теорії систем.

Більшість науковців розглядають постмитний контроль з точки зору управлінської категорії, тобто як елемент управління фінансами держави. Так, О. О. Панкратьєва та Н. А. Томчук зазначають, що постмитний контроль є дуже ефективним інструментом державного регулювання у сфері зовнішньої торгівлі у розрізі фіскальної функції та економічної безпеки держави [1, с. 213]. З точки зору функції управління постмитний контроль є об'єктивно необхідним, він скеровує процес управління за встановленими нормами та правилами, тим самим коригуючи поведінку об'єкта контролю. Проте контроль не доцільно протиставляти управлінню. Будучи функцією управління, контроль не може бути призначеним вирішувати завдання, що

виходять за межі управління [2]. Тому розгляд постмитного контролю лише з точки зору теорії управління не дозволяє дослідити його в усіх аспектах даного поняття.

У дослідженнях інших науковців [3, 4, 5] існує думка, що постмитний контроль пов'язаний з дотриманням норм законодавчих актів під час здійсненні операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Проте даний підхід також не в повній мірі розкриває сутність постмитного контролю та потребує розширення та уточнення. В першу чергу це пов'язано з тим, що в процесі проведення контрольних дій перевіряється не тільки законність господарських операцій, а й ступінь їх ефективності та доцільності.

За межами системи немає управління, так само, як і немає контролю. Виходячи з цього твердження, постмитний контроль доцільно розглядати як самостійну систему в рамках управління. Тому можна зробити висновок, що з метою формування цілісного уявлення про постмитний контроль необхідно застосовувати системний підхід.

Системний підхід є науковою основою для раціонального дослідження і ефективного управління різними системами, сукупністю методологічних принципів та положень, які дозволяють розглядати систему як єдине ціле з узгодженням діяльності всіх її підсистем [6, с. 111]. Система в перекладі з грецької означає утворення, складення. Трактуювання поняття «система» наведено в роботах таких вчених як Л. фон Бертоланфі, У. Гослінг, А. Холл, К. Уотт та ін. (табл. 1).

На думку одного з засновників загальної теорії систем Л. фон Бертоланфі система являє собою комплекс елементів, що перебувають у взаємодії [7]. А. Холл зазначає, що система є множиною об'єктів разом з відносинами між об'єктами і між їх атрибутами [8]. Подібне визначення наведено у роботі У. Гослінга, який під системою розуміє сукупність простих частин [9]. Визначення К. Уотта найглибше характеризує поняття «система» з точки зору економіки. На думку вченого, система – це взаємодіючий інформаційний механізм економічної діяльності підприємства, що характеризується багатьма причинно-наслідковими взаємодіями [10]. Поняття «система» досліджено такими російськими та українськими дослідниками як С.В. Глівленко, В.В. Мильник, С.Л. Чернишов, А.Н. Авер'янов, І.Г. Черноруцький та ін.

Таблиця 1

Трактування поняття «система» в роботах зарубіжних та вітчизняних вчених

№ з/п	Автор	Трактування
01	02	03
1	Л. фон Берталанфі [7, с.19]	Система – це комплекс елементів, що перебувають у взаємодії
2	А. Холл [8, с.27]	Система – множина об'єктів разом з відносинами між об'єктами та їх атрибутами
3	У. Гослінг [9]	Система – сукупність простих частин
4	К. Уотт [10, с. 108]	Система – це взаємодіючий механізм економічної діяльності підприємства, що характеризується багатьма причинно-наслідковими взаємодіями
5	Р. Акофф [11, с.6]	Система є будь-якою суттю, яка складається з взаємопов'язаних частин
6	О.В. Кустовська [12, с.37]	Система – сукупність усіх необхідних знань, інформації, матеріальних засобів і способів їх використання, що спрямована на розв'язання проблеми
7	С.Л. Чернишов [13, с.19]	Економічна система – будь-яка система, в якій діють натуральні товарні змінні
8	В.І. Хомяков [14, с.72]	Система – цілісність, що складається із взаємозалежних частин, кожна з яких вносить свій внесок в характеристики цілого
9	А. Н. Авер'янов [15, с.43]	Система – обмежена множина елементів, що взаємодіють
10	В.В. Мильник [16, с.47]	Система – цілеспрямований комплекс взаємопов'язаних елементів будь-якої природи і відношення між ними

На думку одного з засновників загальної теорії систем Л. фон Берталанфі система являє собою комплекс елементів, що перебувають у взаємодії [7]. А. Холл зазначає, що система є множиною об'єктів разом з відносинами між об'єктами і між їх атрибутами [8]. Подібне визначення наведено у роботі У. Гослінга, який під системою розуміє сукупність простих частин [9]. Визначення К. Уотта найглибше характеризує поняття «система» з точки зору економіки. На думку вченого, система – це взаємодіючий інформаційний механізм економічної діяльності підприємства, що характеризується багатьма

причинно-наслідковими взаємодіями [10]. Поняття «система» досліджено такими російськими та українськими дослідниками як С.В. Глівленко, В.В. Мильник, С.Л. Чернишов, А.Н. Авер'янов, І.Г. Черноруцький та ін.

Мильнер Б.З. виділяє два підходи до визначення поняття системи. Відповідно до першого підходу, система розглядається як комплекс елементів, що характеризує певну цілісність, становить єдине ціле. Недоліком даного підходу є відсутність чіткого трактування поняття «цілісність», яке вводиться через поняття «система». Другий підхід розглядає систему як комплекс взаємодіючих елементів [17, с. 21]. На думку Радченко А.І. системою є сукупність взаємодіючих елементів, властивості яких якісно відрізняються від суми властивостей цих елементів [18, с. 48].

Аналіз робіт зарубіжних та вітчизняних вчених дає змогу відмітити наявність відмінностей в трактуванні поняття «система». Проте дослідження думок провідних науковців в рамках системного підходу дає змогу виділити загальні риси, які притаманні системі:

- система складається з простих неділимих частин – елементів;
- між елементами системи встановлюються стійкі зв'язки;
- система характеризується певним набором кількісних і якісних параметрів (властивостей);
- системі властива така організація, яка забезпечує зменшення ентропії системи порівняно з ентропією сукупності її елементів;
- основою функціонування системи є наявність мети, яка пов'язує та визначає характер взаємодії елементів.

Поняття «система» в рамках постмитного контролю, слід розглядати як сукупність елементів, які пов'язані між собою спільною функцією та знаходяться у постійній взаємодії один з одним. Тому систему постмитного контролю доцільно досліджувати з точки зору:

- переліку елементів системи;
- множини властивостей елементів системи;
- структурних особливостей і зв'язків між елементами системи;
- наявності цілей функціонування системи;
- особливостей впливу зовнішнього середовища та реакцій системи на такі впливи.

Система може розглядатись як підсистема або елемент іншої, більш загальної системи – суперсистеми [19]. Виходячи з цього

твердження, постмитний контроль можна розглядати одночасно і як самостійну систему (рух донизу) і як підсистему, що входить до складу системи більш високого рівня – систему митного контролю (рух вгору). На рис. 1 відображена ієрархія постмитного контролю, який розглядається одночасно як підсистема – по відношенню до систем вищого рівня, та самостійна система – відносно елементів контролю.

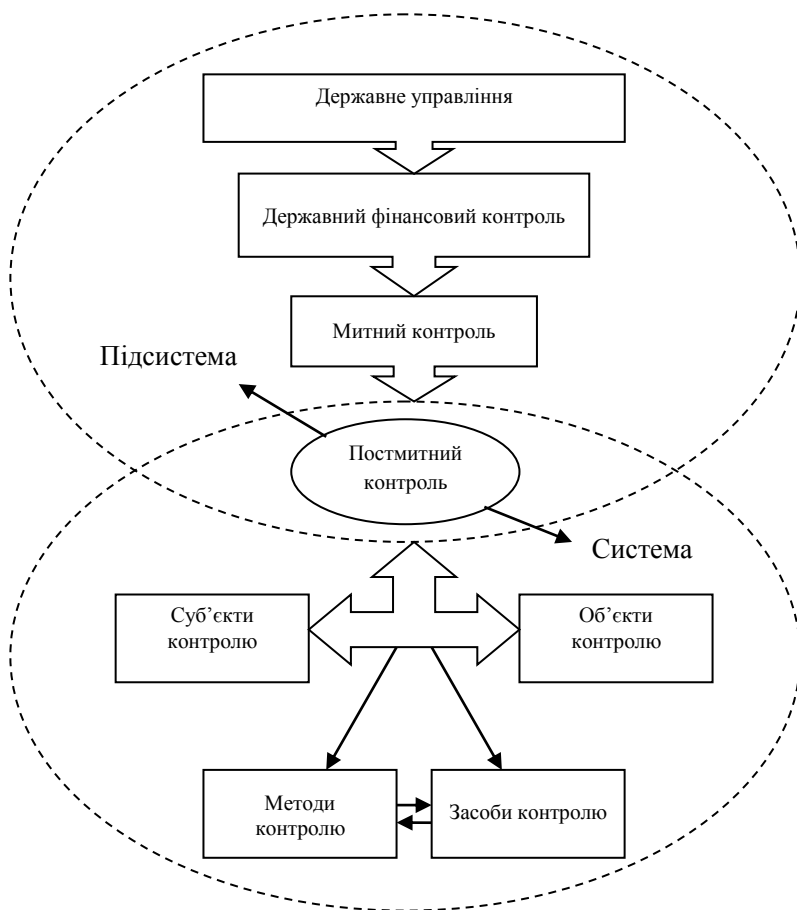


Рис. 1 Постмитний контроль як ієрархічно структурована система

Отже, митний контроль можна розглядати як елемент державного фінансового контролю, а останній – як складову системи державного управління в цілому. З цієї точки зору система постмитного контролю є підсистемою та представлена сукупністю способів досягнення кінцевої мети системи (у певному заданому масштабі). Тому характер постмитного контролю, його цілі та задачі повинні відповідати стратегічним цілям держави.

Наявність цілей функціонування є визначальною умовою існування будь-якої системи. Ця думка підтверджується визначенням, наданим Кутковецьким В.Я.: «Ціль системи – це пов'язана з її функціонуванням обрана сукупність найліпших на даний час кількісних і якісних показників системи та її підсистем» [20, с.12]. Ціль задає бажаний кінцевий стан системи, визначає напрямки її розвитку, а також дозволяє здійснити ефективний розподіл та раціональне використання ресурсів системи.

У наукових джерелах поняття «ціль» розглядається переважно в площині менеджменту на рівні підприємств чи галузей, тоді як у роботах з питань державного управління та контролю використовують такі поняття як план, програма, стратегія. Ігнорування важливості процесу цілепокладання на державному рівні негативно позначається на ефективності та якості заходів державного управління. При дослідженні системи постмитного контролю доцільним є виділення його цілей базуючись на основах системного аналізу.

Процес цілестворення у системному аналізі має відповідати принципу ієрархічності: загальні цілі системи більш високого рівня деталізуються шляхом реалізації підлеглих цілей систем нижчого рівня. Базуючись на ієрархічності системи, різними науковцями була здійснена класифікація цілей на:

- стратегічні, тактичні, локальні цілі [20, с. 25];
- цілі завдання, цілі орієнтації, цілі власно системи [21, с. 44];
- загальносистемні та функціональні цілі [22, с. 198].

Постмитний контроль як ієрархічно структурована система виступає підсистемою митного контролю, який в свою чергу є складовою державного фінансового контролю, а останній – державного управління. Тому цілі постмитного контролю мають відповідати цілям вищезазначених рівнів.

Цілі державного управління, державного фінансового контролю

та постмитного контролю взаємопов'язані, проте не є ідентичними. Для забезпечення об'єктивності, обґрунтованості та відповідності цілей системи, Максимовою В.Ф. був розроблений алгоритм трансформації цілей різних рівнів [22, с. 199]. Розглядаючи даний алгоритм з точки зору постмитного контролю, можна зробити висновок про доцільність трансформації цілей державного управління у цілі державного фінансового контролю, а цілей останнього – у цілі постмитного контролю.

Конкретним методом розроблення й розв'язання систем в економіці є метод побудови дерева цілей, який дозволяє найбільш глибоко розкрити цілісну картину об'єктів та явищ, що реалізуються [23, с. 168]. Суть методу побудови дерева цілей полягає у побудові ієрархічної структури шляхом поділу головної цілі на підцілі, які в свою чергу розгалужуються на більш детальні складові.

Аналіз постмитного контролю шляхом врахування підцілей системи та включення їх до складу цілей вищого рівня, дозволив сформулювати декомпозицію цілей системи постмитного контролю (рис. 2).

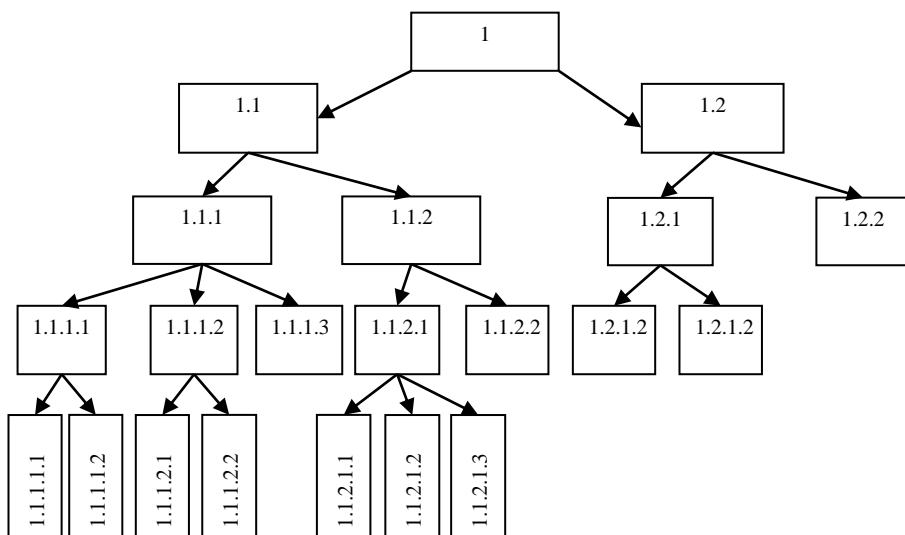


Рис. 2. Декомпозиція цілей системи постмитного контролю

Система постмитного контролю містить п'ять основних рівнів декомпозиції, які можна охарактеризувати наступним чином:

1. реалізація митних інтересів країни;
 - 1.1. створення сприятливих умов для здійснення зовнішньоекономічної діяльності;
 - 1.2. забезпечення митної безпеки держави;
 - 1.1.1. забезпечення безбар'єрного середовища для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
 - 1.1.2. забезпечення повноти справляння митних платежів до державного бюджету;
 - 1.2.1. боротьба з контрабандою та порушенням митних правил;
 - 1.2.2. забезпечення безпеки торговельного ланцюга постачання;
 - 1.1.1.1. реалізація концепції добровільного співробітництва між приватним сектором та державою;
 - 1.1.1.2. спрощення та прискорення митних процедур;
 - 1.1.1.3. зменшення затрат на митне оформлення;
 - 1.1.2.1. здійснення контролю за правильністю нарахування митних платежів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності;
 - 1.1.2.2. перевірка правильності та повноти перерахування митних платежів до державного бюджету;
 - 1.2.1.1. захист прав споживачів та навколишнього середовища;
 - 1.2.1.2. аналіз та управління даними, шляхом формування переліку суб'єктів господарювання та операцій з високим ступенем ризику;
 - 1.1.1.1.1. забезпечення функціонування інституту уповноважених економічних операторів;
 - 1.1.1.1.2. забезпечення прозорості прийняття рішень в митній справі;
 - 1.1.1.2.1. впровадження інформаційних технологій, автоматизація митних процедур
 - 1.1.1.2.2. використання системи аналізу ризиків в митній справі;
 - 1.1.2.1.1. перевірка дотримання законності під час переміщення товарів через кордон, дотримання умов обраного митного режиму;
 - 1.1.2.1.2. перевірка законності, обґрунтованості та реальності відображення зовнішньоекономічних операцій в системі бухгалтерського обліку та звітності підприємств;
 - 1.1.2.1.3. встановлення відповідності документального

оформлення операцій вимогам законодавства і т.д.

Рівні цілей постмитного контролю можна розглядати глибше, деталізуючи їх відповідно до завдань окремих регіональних митниць, підрозділів, посадових осіб тощо. Доцільно відмітити, що виділені цілі постмитного контролю не просто є бажаними кінцевими результатами, вони являють собою сукупність бажаних станів, досягнення яких дозволяє отримати кінцеві результати.

Постмитний контроль являє собою відкриту систему, яка обмінюється інформацією з зовнішнім середовищем за допомогою прямих та зворотних зв'язків. Зовнішнє середовище системи представлено «як безліч елементів і їх істотних властивостей, які не є частинами системи, але зміна у будь-якому з них може стати причиною або продуцирувати зміну в стані системи» [24, с. 27]. Інформація, яка надходить до системи контролю із зовнішнього середовища, безпосередньо впливає на її стан, задає мету та основні параметри функціонування. Зовнішнє середовище системи постмитного контролю включає такі сили та інститути як економічні та політичні умови (у глобальному масштабі та в межах країни), законодавче забезпечення, систему ціннісних орієнтирів, рівень технологічної оснащеності, тощо. Як відкрита система постмитний контроль складається з елементів входу, виходу і сукупності взаємопов'язаних ланок: середовища контролю, центрів відповідальності, процедур контролю, технік контролю та системи обліку (рис. 3).

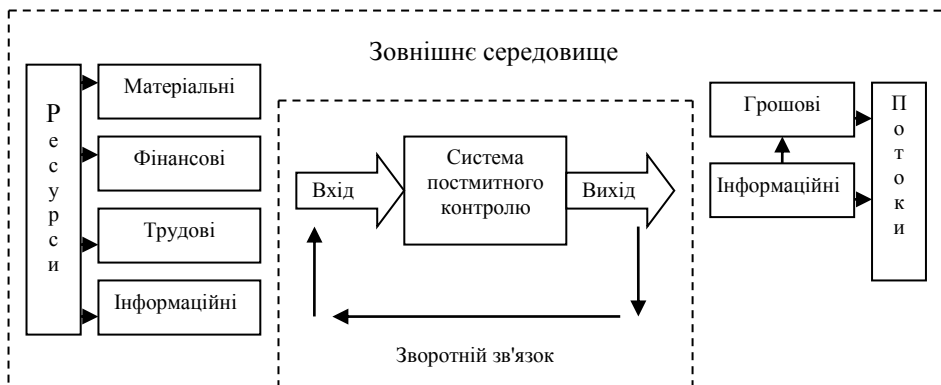


Рис. 3. Модель постмитного контролю як відкритої системи

Вхід у систему являє собою потік матеріальних, фінансових, інформаційних та трудових ресурсів (забезпечення системи контролю). Внаслідок здійснення контрольних заходів ресурси на виході перетворюються і трансформують в кінцеві результати: вихідні грошові та інформаційні потоки (інформація про об'єкт контролю, яка була отримана за результатами перевірки, донараховані митні платежі, штрафи, тощо).

Вхід і вихід мають безпосередній контакт із зовнішнім середовищем, з якого отримують забезпечення системи контролю. Між входом і виходом у систему існує зворотній зв'язок, що виражається у співвідношенні показників на вході та на виході (співвідношення у використанні ресурсів, перевищенні дохідної частини над витратною). Вхід даної системи одночасно є виходом попередньої, вихід даної системи – входом наступної. По каналах зворотнього зв'язку система отримує інформацію про свою життєздатність, про відповідність результатів діяльності поставленим цілям. Зміна вимог користувачів на виході змінює параметри функціонування усієї системи, отже, змінюється вхід [19, с.145]. Тому, окрім зворотнього, потрібно приділяти увагу й прямому зв'язку, який характеризує взаємодію каналів на виході та вході системи.

Постмитний контроль як система має ряд основних параметрів, від значення яких залежить його функціонування (в більшості випадків це показники економічної ефективності). Характерним для такої системи є гомеостаз, який з економічної точки зору трактується як незмінність суттєвих параметрів системи незалежно від впливу зовнішнього середовища [25]. Гомеостаз забезпечує стійкий стан рівноваги постмитного контролю як відкритої системи у взаємодії із зовнішнім середовищем. Виділяють системний гомеостаз, який зберігає інтегративну властивість системи, та частковий гомеостаз, який проявляється у контексті певних її компонентів [26]. Так, зникнення територіальних органів або певні зміни в апараті управління Державної митної служби України належать до прикладів системного гомеостазу. Частковий гомеостаз проявляється у реорганізації окремих структурних відділів митниць, зміни контрольних процесів або вдосконаленні методик у рамках існуючих контрольних процедур.

Оскільки відкрита система постмитного контролю взаємодіє з

іншими системами, питання визначення її чітких меж набуває своєї актуальності. На даному етапі фінансової глобалізації, утворення міждержавних організацій та об'єднань, розширюються межі фінансового контролю, зокрема постмитного контролю.

У системі постмитного контролю доцільно виділити дві базові підсистеми: керовану та керуючу. Характерною властивістю керованої системи є зміна поведінки, місця функціонування, перехід до нового стану, які відбуваються в результаті дії керуючих впливів. Необхідно відзначити, що вибір здійснюється з числа наявного, заздалегідь визначеного переліку можливих станів керованої системи, а керування базується на цілеспрямованому виборі цих станів із зазначеної множини.

Між керуючою та керованою підсистемами існують зв'язки, які є базою для здійснення управлінських впливів на керовану систему. Дані зв'язки можуть бути інформаційними, матеріальними, енергетичними тощо. Для постмитного контролю, як і для будь-якої форми державного контролю, інформаційні зв'язки між системами та підсистема є визначальними. Для складних, високоорганізованих систем характерні інформаційні впливи, що містять:

- інформуючу інформацію, необхідну для прийняття рішень;
- управлінську (керуючу, командну) інформацію, що містить команди, відповідно до яких здійснюється перехід у новий стан [27].

З точки зору системного підходу, доцільно розглянути вплив державного управління в сфері фінансового контролю на постмитний контроль як результат взаємодії двох систем: системи державного управління та системи постмитного контролю. В ролі макросистеми було обране саме державне управління, бо аналіз робіт провідних вчених свідчить, що причиною проблем з впровадження та реалізації митного контролю є невідповідність існуючої моделі його державного регулювання новим економічним, соціальним та політичним умовам у суспільстві.

Результативні показники взаємодії систем державного управління та постмитного контролю виражаються у ефективності використання наявних ресурсів системою постмитного контролю, яка залежить від організаційно-функціонального механізму реалізації державного управління.

Основою дослідження особливостей впливу державного

управління (в частині його організаційно-функціональних проявів) на ресурсне забезпечення системи постмитного контролю може бути використана модель взаємодії керуючої та керованої систем з точки зору раціонального використання ресурсів в умовах різних за ступенем складності керуючих впливів, запропонована В.І. Шевченко [28]. Модель взаємодії систем державного управління та постмитного контролю відображена на рис. 4.

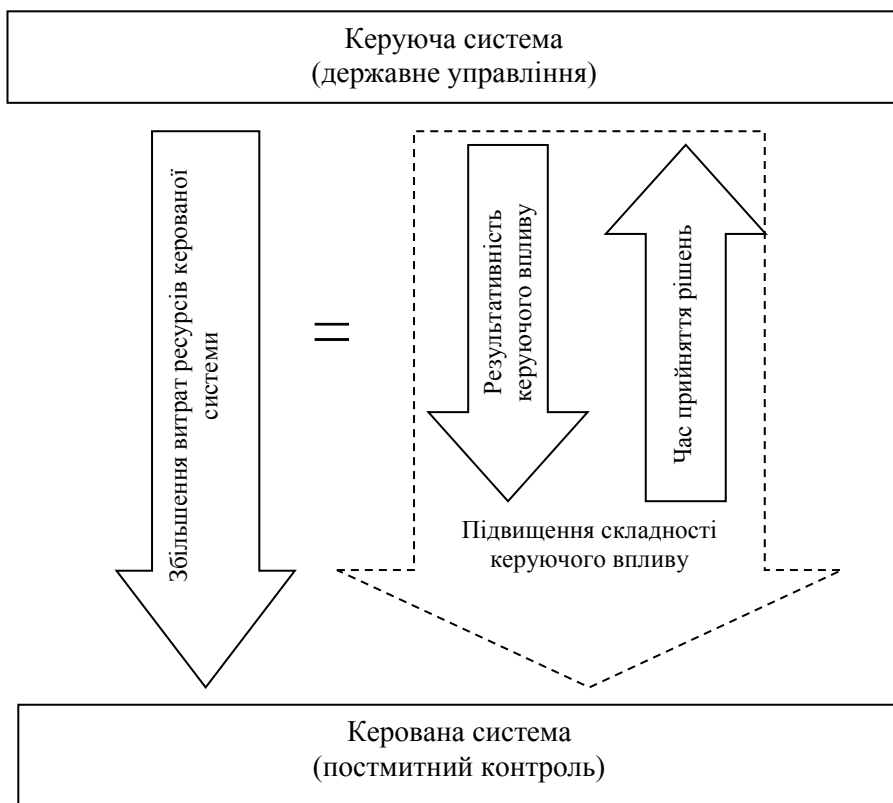


Рис. 4. Модель взаємодії систем державного управління та постмитного контролю

Підвищення кількості горизонтальних зв'язків свідчить про ускладнення в складі керуючої системи, а збільшення варіантів

реагування на керуючий вплив – про ускладнення керованої системи. Такий висновок можна зробити спираючись на положення теорії інформації, яка розглядає процеси керування у кібернетичних системах. Згідно з теорією інформації, складність керуючої і керованої системи буде залежати від зміни ступенів свободи системи і величини її ентропії [29]. Ускладнення структури будь-якої з систем кількісно буде характеризуватись збільшенням ступеня свободи системи і зменшенням ентропії [29].

Складність керуючого впливу є похідною величиною від складності організаційно-функціонального механізму державного управління. Ефективність реагування керованої системи на різні керуючі впливи змінюється в залежності від її складності: чим більше складність, тим вища здатність ефективно відповідати на керуючі впливи. Граничні умови, які характеризують область раціональної взаємодії двох систем, встановлюють параметри результативності (ефективності) управлінських рішень та часу їх прийняття. При цьому вектор керуючого впливу здійснює вирішальний вплив на визначення цих параметрів – регулює величини результативності управлінських рішень та часу їх прийняття (які є обернено пропорційними).

Аналіз моделі дає змогу зробити висновок, що підвищення складності керуючого впливу, при умові незмінності керованої системи, призводить до збільшення часу прийняття рішень та зменшення результативності. Модель демонструє пряму залежність між збільшенням складності керуючого впливу та витратами ресурсів керованої системи. Найбільш ефективно використання наявних ресурсів керованою системою відбувається за умови рівності інформаційних впливів керованої і керуючої системи. А складність керованої і керуючої системи має відповідати складності керуючого впливу. Якщо одна з систем зміниться (ускладниться чи спроститься), ефективність їх взаємодії буде знижена, що призведе до збільшення споживання ресурсів. Аналіз впливу державного управління в частині митного регулювання на постмитний контроль дає можливість сформулювати одну з причин виникнення перешкод на шляху реалізації цієї форми контролю: швидкість еволюціонування засобів та прийомів державного контролю розвивається повільніше, ніж система постмитного контролю. Погоджуємося з думкою Петрука О.М. та Виговської Н.Г.: «Від дієвості фінансового контролю, в

значному ступені залежить ефективність роботи органів управління і ефективність суспільного виробництва» [30, с. 114]. В сучасних умовах система постмитного контролю використовує великі масиви інформації, застосовує нові методики, технології перевірки.

Ефективне функціонування системи постмитного контролю потребує підвищення складності організаційно-функціональної компоненти державного управління. У даному випадку складність керуючої системи є меншою за складність керованої, тому необхідно підвищити складність керуючого впливу та керуючої системи.

Аналізуючи постмитний контроль з точки зору системного підходу, необхідно виділити гносеологічний та конструктивний аспекти. Форми пізнання, сутність та зміст систем розглядаються з точки зору гносеології, тоді як конструктивний аспект вивчає процес проектування та організації систем. На державному рівні процес створення системи контролю здійснюється на основі правотворчості. Тому вирішення більшості проблем зі створення системи постмитного контролю, як однієї з форм державного фінансового контролю, необхідно здійснювати саме в сфері правотворчої діяльності шляхом прийняття відповідних законодавчих актів. Складні системи контролю можна описати множинністю характеристик, які проявляються у вигляді їх властивостей. Властивості системи постмитного контролю доцільно розглядати в рамках загальної теорії систем. Йому притаманні такі властивості систем: цілісність, адаптивність, упорядкованість, структурність, динамічність, відкритість, ієрархічність, комунікативність, емерджентність тощо (табл. 2).

Таблиця 2

Основні властивості системи постмитного контролю

№ з/п	Властивість	Загальна характеристика властивості	Прояв властивості у системі постмитного контролю
01	02	03	04
1	Цілісність	Сукупність об'єктів, об'єднаних в систему, представляє собою певну єдність, цілісність, якій притаманні загальні властивості та поведінка.	Постмитний контроль одночасно розглядається як самостійна система та підсистема державного фінансового контролю. Суб'єкти, об'єкти, методи та засоби постмитного контролю утворюють цілісність системи

Продовження табл.2

01	02	03	04
1	Цілісність	Сукупність об'єктів, об'єднаних в систему, представляє собою певну єдність, цілісність, якій притаманні загальні властивості та поведінка.	Постмитний контроль одночасно розглядається як самостійна система та підсистема державного фінансового контролю. Суб'єкти, об'єкти та методи постмитного контролю утворюють цілісність системи
2	Адаптивність	Здатність реагувати на вплив зовнішнього середовища шляхом адаптування до його змін, а також можливість впливати на елементи зовнішнього середовища	Зміни умов ЗЕД, законодавчої бази в сфері митної справи та ін. призводять до змін у системі постмитного контролю, впливаючи на форми, технологію перевірки та інші параметри
3	Упорядкованість	Існування зв'язку між елементами системи та їх упорядкованість у просторі та часі	Проявляється у ієрархізації системи постмитного контролю: однорідні елементи знаходяться на одному рівні ієрархії
4	Структурність	Наявність окремих частин у системі контролю. З одного боку, елементи системи є різними за змістом, властивостями та функціями, з іншого – між ними існують зв'язки і системні відносини	Наявність зв'язків між різними елементами системи постмитного контролю: об'єктів, суб'єктів, методів і т.д. Також проявляється у побудові організаційної структури контролю
5	Динамічність	Знаходження системи в безперервному русі, розвитку	Проявляється в удосконаленні організаційних форм контролю, його методології
6	Відкритість	Існування зв'язків між елементами системи та зовнішнім середовищем	Система постмитного контролю є відкритою до впливу зовнішнього середовища та взаємодіє з ним
7	Ієрархічність	Наявність відносно самостійних систем контролю на кожному рівні державного контролю. Це призводить до структурування контролю за рівнями економічної системи	Підпорядкування та субординація з питань постмитного контролю підрозділів митниць керівництву регіональних митниць, а тих в свою чергу безпосередньо Державній митній службі України

Продовження табл.2

01	02	03	04
8	Комунікативність	Відповідність якості процесу контролю вимогам до його інформаційного забезпечення, зумовлена насиченістю інформацією та здатністю до зворотного зв'язку	Пов'язана зі взаємодією та взаємозалежністю кадрового потенціалу митних органів, а також системою інформаційного простору пост митного контролю
9	Емерджентність	Наявність властивостей, які можна виділити шляхом вивчення окремих елементів системи та ознак, не притаманних окремим компонентам системи. Формує властивості вищого якісного порядку	Можливість і здатність змінювати внутрішню структуру органів постмитного контролю, переформатовуючи їх склад чи функціональні обов'язки
10	Доцільність функціонування	Здатність з одного боку ставити та реалізовувати внутрішні цілі системи, а з іншого - налаштовуватись на зовнішні цілі системи	Прояв цієї властивості зумовлює існування цілей постмитного контролю: прискорення митних процедур, наповнення держбюджету і т.д., які водночас мають відповідати цілям митного контролю та державного митного контролю в цілому

Застосування системного підходу дає змогу розкрити сутність, організаційну структуру постмитного контролю, взаємозв'язок його основних компонентів, виділити системні фактори й механізми, які забезпечують цілісність системи. Розгляд постмитного контролю як системи висвітлює її взаємодію з надсистемою державного фінансового контролю та залежність від системи державного управління в цілому.

Головна відмінність цілеспрямованих систем, до яких належить і постмитний контроль, полягає у їх "багатофункціональності": при певних умовах та оточенні система повністю або її підсистеми та елементи можуть змінювати цілі, застосовувати різноманітні засоби й ресурси для досягнення результатів.

Нагальна необхідність вивчення структурних зв'язків між елементами системи постмитного контролю зумовлена потребами

державного управління – структурні зв'язки об'єднують елементи системи постмитного контролю, забезпечують її цілісність та виступаючи таким чином формотворчим механізмом. До основних структурних зв'язків між елементами системами постмитного контролю належать: взаємозв'язок форм та методів постмитного контролю, обов'язковість контрольних заходів суб'єктів контролю у відношенні до об'єктів контролю, відношення методологічної основи проведення перевірок до форм та методів контролю з огляду на цілісність системи державного фінансового контролю.

Постмитний контроль є складною відкритою ієрархічною системою, ціль існування якої – досягнення максимальної ефективності від залучення ресурсів. Застосування системного підходу до постмитного контролю забезпечує точність в процесі виділення суб'єктів, об'єктів контролю та дозволяє дослідити їх взаємозв'язок, враховуючи фактори впливу зовнішнього середовища на дану систему.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Панкратьєва О.О., Томчук Н.А. Постмитний контроль за правильністю визначення митної вартості товарів після закінчення операцій по митному оформленню та пропуску через митний кордон України // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №4 (Т. 3). – С. 212-216.
2. Стеблянко О.Л. Фінансовий контроль як економічна категорія: оцінка підходів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/Збірник/2012/Стеблянко.pdf>
3. Гончарук О.А. Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні // Форум права. – 2011. - № 3. – С. 163-167.
4. Вакульчик О.М., Кнішек О.О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД // Вісник академії митної служби України. – 2009. – № 2. – С. 46–54.
5. Івашова Л.М. Основи митного пост аудиту: навч. Посіб. / Івашова Л.М., Єдинак Т.С., Єдинак Ю.В. – Дніпропетровськ: АМСУ, 2011 – 200 с.

6. Петрук О.М., Виговська Н.Г. Обґрунтування синергетичного підходу у дослідженні фінансового контролю // Облік і фінанси АПК. – Київ, 2010. – № 4. – С. 110-114.
7. Bertalanfy L. von. General system theory. Foundations, development applications. – N.Y.: Braziller, 1969. – 483 p.
8. Hall A.D. A methodology for systems engineering/A.D. Hall. – Princeton. 1962. – 346 p
9. Gosling W. The design of engineering systems / W. Gosling. – London: Heywood, 1962.
10. Systems analysis in ecology / Ed. By Kenneth E.F., Watt. – N.Y, London: Accad. Press, 1996. – 710 p.
11. Акофф Р. Искусство решения проблем: пер. с англ. Е.Г. Коваленко / Р. Акофф. – М. : Мир, 1982. – 220 с.
12. Кустовська О. В. Методологія системного підходу та наукових досліджень : Курс лекцій / О. В. Кустовська. – Т. :Екон. думка, 2005. – 230 с.
13. Чернышев С.Л. Моделирование экономических систем и прогнозирование их развития / С. Л. Чернышев. – М. : МГТУ им. Баумана, 2003. – 231 с.
14. Хомяков В.І. Менеджмент підприємства : навч. пос. для студентів внз / Хомяков В. І. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Кондор, 2005. – 434 с.
15. Аверьянов А.Н. Системное познание мира. – М.: Политиздат, 1985. – 263 с.
16. Мыльник В.В. Исследование систем управления / В.В. Мыльник, Б.П. Титаренко, В.А. Волоченко. – М.: Академический проспект, 2003 – 315 с.
17. Мильнер Б.З. Теория организации: учебник / Б.З. Мильнер. – М.: Инфра – М., 2003. – 558 с.
18. Радченко А.И. Основы государственного и муниципального управления: системный подход: учебник / А.И. Радченко. – Р.-на Д.: Март, 2007. – 620 с.
19. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04 / В.Ф. Максимова – К, 2006. – 34 с.

20. Кутковецький В. Я. Методи розв'язання задач дослідження операцій: Монографія. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2010. – 164 с.

21. Управління органами державної податкової служби України: навч. посіб. для студентів (курсантів, слухачів) ВНЗ / [Касьяненко М.М., Яцюк (Тильчик) О.В., Цимбал П.В. та ін.] – Ірпінь: Нац. Унів. ДПС України, 2010. – 359 с.

22. Максимова В.Ф. Проблеми цілестворення у системі внутрішнього контролю // Наук. праці Донецького національного технічного університету. Сер.: Економічна. – Вип. 91. – Донецьк: ДонНТУ, 2005. – С.195 – 201.

23. Гаращук О.В. Системний підхід у розбудові вищої освіти // Вісник СумДУ. Серія Економіка. – 2005. – № 2 (74). – С. 191-196.

24. Акофф Р.Л. О целеустремленных системах / Р.Л. Акофф, Ф.О. Эмери ; пер. с англ. под ред. И.А. Ушакова. –М. : Прогресс, 1985. –327 с.

25. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003. — 520 с.

26. Прангишвили И.В. Системный подход и общесистемные закономерности: Серия «Системы и проблемы управления». – М.: СИНТЕГ, 2000. – 528 с.

27. Попечителей Е.П. Методы медико-биологических исследований. Системные аспекты: Учебное пособие. – Житомир: ЖИТИ, 1997. – 186 с.

28. Шевченко В.І. Теоретичне обґрунтування концепції ресурсного підходу до вдосконалення організаційно-функціонального механізму державного управління системою охорони здоров'я // Державне будівництво. – 2009. – №2. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/db/2009-2/doc/1/09.pdf>

29. Волкова В. Н. Теория систем: учебник для студентов вузов/ В. Н. Волкова, А. А. Денисов. – М.: Высшая школа, 2006. – 511 с.

30. Петрук О.М., Виговська Н.Г. Обґрунтування синергетичного підходу у дослідженні фінансового контролю // Облік і фінанси АПК. – Київ, 2010. – № 4. – С. 110-114.

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДОПОМІЖНИМИ ВИРОБНИЦТВАМИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Діяльність допоміжних виробництв промислових підприємств вимагає оперативної інформації про доцільність та законність здійснених або підлягаючих здійсненню фактів господарського життя, на основі яких керівники і фахівці можуть ухвалювати ефективні управлінські рішення.

Отримання такої інформації стає можливим при організації дієвої системи внутрішнього контролю. Сутність внутрішнього контролю полягає в систематичній перевірці дотримання технології і організації виробництва, виконання планових завдань обсягу виробництва, робіт і послуг, виконання кошторису витрат допоміжними підрозділами. Будучи функцією управління, він є системою спостереження і перевірки посадовими особами господарюючого суб'єкта, в межах своєї компетенції, дотримання всіх стадій технологічного процесу, в цілях раціонального використання ресурсів, оцінку ефективності ухвалених управлінських рішень, дотримання вимог законодавства, перевірку повноти і точності оформлення всіх фактів господарської діяльності первинними документами, запобігання навмисним і ненавмисним помилкам і спотворенням в бухгалтерському обліку і звітності. Тому внутрішній контроль є зворотним зв'язком, в результаті якого орган управління господарюючого суб'єкта забезпечується необхідною інформацією про якість реалізації управлінських рішень.

В даний час на більшості промислових підприємств внутрішньогосподарчий контроль діяльності допоміжних виробництв здійснюється лише бухгалтерською службою. Виявлення невикористаних резервів підвищення ефективності виробництва можливо в умовах функціонування системи внутрішнього контролю, здійснюваного не тільки бухгалтерською службою, але і фахівцями технічних служб, які мають відповідні компетенції щодо організації виробничих процесів в цехах допоміжних виробництв.

У цих умовах актуальним є дослідження організаційного

аспекту побудови системи внутрішнього контролю процесів, що протікають у сфері виробничого обслуговування в рамках промислового підприємства.

Питання організації внутрішньогосподарчого контролю розглядалися у працях вітчизняних і зарубіжних вчених і практиків в області бухгалтерського обліку, контролю і аудиту Андріанова Д.П., Афанасьєва В.Г., Белобжецкого І.А., Бородкина А.С., Бутенца Ф.Ф., Валуєва Б.І., Ефремова С.А., Крамаровського Л.М., Максимової В.Ф., Соколова Я.В., Суйца В.П., Терехова А.А., Тішкова І.Е., Шеремета А.Д. та інших. Однак, слід зазначити, що організаційний аспект внутрішнього контролю діяльності допоміжних виробництв досі залишаються практично недослідженим.

Завданням дослідження є виробити пропозиції щодо удосконалення організації внутрішнього контролю виробничого обслуговування промислових підприємств.

1.1. Економічні цілі діяльності допоміжних виробництв

Формування системи цілей пов'язане з необхідністю розкриття загального підходу до їх структуризації, розробки самої системи цілей, аналізу зв'язків, що існують між цілями виробничих підрозділів і відповідних заводських служб. Такий підхід і дає можливість розглядати цілі контролюючих і контрольованих підрозділів в єдності і служить відправним моментом у вирішенні завдань вдосконалення системи внутрішнього контролю діяльності допоміжних виробництв.

Загальний підхід до розробки системи цілей будь-якої системи достатньо повно розглянутий в спеціальній літературі [1, с. 73 – 75; 4, с. 140-150]. Він передбачає виконання наступних основних процедур: формулювання загальної мети системи і її редукцію шляхом постановки локальних цілей кожної підсистеми. При цьому визначальною у формулюванні змістовних цілей будь-якої системи є мета системи вищого порядку.

Загальна мета повинна якнайповніше характеризувати основні орієнтири функціонування системи і сприяти виявленню ефективних шляхів їх досягнення. Цього можна добитися шляхом її опису у вигляді ієрархічної структури, всі елементи якої взаємозв'язані і взаємообумовлені, конкретизують загальну мету, визначені її змістом. Іншими словами, необхідно всесторонньо описати загальну мету у вигляді сукупності підлеглих їй приватних цілей (підцілей), тобто

виконати її декомпозицію.

У економічній літературі пропонується декілька варіантів рішення цієї задачі. Найбільш поширеними з них є:

1) інтерпретація складної цілі у формі графа (дерева) цілей, де цілі вищого рівня послідовно дезагрегуються на складові їх підцілі [4, с. 146; 132];

2) опис складної цілі у вигляді матриці, за підметом та присудком перелічується єдиний набір цілей, а на перетинанні рядків і стовпців ставиться позначка при наявності (відсутності) взаємозв'язку відповідних цілей [4, с. 146].

Слід зазначити, що графічна й матрична структури доповнюють одна одну. Перша описує принциповий склад і співвідношення цілей різних рівнів, друга більш детально характеризує внутрішні відносини й взаємозв'язок багатоцільових систем.

Незважаючи на те, що загальний підхід до цільополягання є повністю справедливий і відносно допоміжних виробництв, його використання в даному конкретному випадку вимагає урахування двох обставин:

1) об'єктивно існує підпорядкованість цілей допоміжних виробництв інтересам і цілям основного виробництва;

2) економічні цілі є загальними для окремих видів допоміжних виробництв.

Перша обставина обумовлена тим, що діяльність допоміжних виробництв спрямована, головним чином, на забезпечення продукцією й послугами підрозділів основного виробництва. Продукція допоміжних виробництв використовується переважно на даному підприємстві, і всі витрати, пов'язані з її виробництвом, включаються в собівартість кінцевої продукції. Це робить не завжди доцільним збільшення обсягів виробництва окремими допоміжними підрозділами, а виходить, вимагає чітких акцентів у змістовному формулюванні цілей.

Спільність економічних цілей допоміжних виробництв визначається, з одного боку, спільністю більшості класифікаційних характеристик, з інший, - самим змістом економічної діяльності, пов'язаної з використанням усіх видів ресурсів і одержанням матеріально-речовинних результатів. Ці дві обставини прийняті до уваги на стадії постановки економічних цілей допоміжних

виробництв.

Функціонування допоміжних виробництв носить більш складний характер і представляє із себе сукупність взаємозалежних технічних, економічних і соціальних процесів. Існують і інші важливі для управління характеристики цілей, які зовсім випадають із поля зору в ході редукції загальної цілі. Не позначені, наприклад, сфери діяльності допоміжних виробництв, у яких реалізуються цілі, не враховується фактор часу, що визначає необхідність вибору різних організаційних форм і методів досягнення постійних і разових цілей. Загалом, редукція розкриває тільки один, змістовний аспект проблеми цільополягання, а це виявляється недостатнім для розв'язку багатоскладових завдань управління. Інші аспекти характеризує наступна класифікація цілей промислового підприємства:

- характер цілей: технічні, економічні, соціальні;
- відношення до сфер діяльності: інвестиційні, конструкторські, технологічні, матеріально-технічного забезпечення, виробничого обслуговування, основного виробництва, сфери збуту, господарського обслуговування;
- відношення до центрів реалізації: реалізовані всіма підрозділами, реалізовані групами підрозділів, реалізовані окремими підрозділами;
- відношення до центрів відповідальності: із чітко обкресленими центрами відповідальності з неухваленою відповідальністю;
- відношення до об'єкта й суб'єкта управління: цілі керованої системи, цілі керуючої системи;
- строки досягнення: стратегічні, поточні, оперативні;
- стабільність реалізації: постійні, періодичні, разові;
- форма вираження результату: кількісні, якісні;
- зв'язок з функціями управління: функціональні міжфункціональні [5].

У даному конкретному випадку практичне значення мають класифікації цілей стосовно сфер діяльності й центрів відповідальності, стабільності реалізації, зв'язки з функціями управління. Вони, насамперед, потрібні для осмислення принципових напрямків удосконалювання організаційної структури управління, тому що об'єктивна необхідність посилення взаємозв'язків й взаємодії конструкторської, технологічної, постачальницької, диспетчерської і

інших функцій, перетворення центрів діяльності з "розсіяною" відповідальністю в центри із чітко обкресленою відповідальністю, реалізації міжфункціонального підходу в управлінні, - усе це вимагає створення якісно нових функціональних форм, що створюють реальні умови для використання цілеспрямовано функціонуючого економічного механізму.

Вирішуючи завдання постановки економічних цілей діяльності допоміжних виробництв, необхідно виходити з наступної методологічної посилки: кожен систему слід розглядати в ієрархії систем (з одного боку, як частину більш складної системи, з інший, - як відносно самостійну систему, що складається з ряду підсистем).

У першому випадку система досліджується в рамках більш складної системи, частиною якої вона є. Її зв'язки, цілі, інші параметри "поведінки" аналізуються при цьому з погляду інтересів надсистеми. У другому випадку аналіз ведеться з позицій мікропідходу - досліджується власна структура системи, вивчаються її внутрішні зв'язки, формуються загальні й локальні цілі. Але досить повна характеристика складної системи може бути дана тільки на основі сполучення макро- і мікропідходів [5].

Виходячи із цього, загальна ціль допоміжного виробництва як системи об'єктивно визначається ціллю надсистеми, тобто підприємства. Вона деталізується шляхом постановки локальних цілей окремих видів допоміжних виробництв, що виступають у якості відосблених підсистем.

Сформульована в літературі генеральна економічна ціль підприємства - одержання необхідних матеріально-речовинних результатів при досягненні максимально можливої економії живої й упредметненої праці [5] потребує, на нашу думку, уточнення, оскільки орієнтація на максимально можливу економію приводить до використання технічно необґрунтованих норм, зниженню якості продукції, робіт і послуг. Обґрунтоване нормування й дотримання технологічних режимів виробництва виключає можливість значної економії, і цю обставину потрібно враховувати в процесі формулювання цілей.

На наш погляд, акцент слід робити не на мінімізацію, а на оптимізацію витрат. Це припускає залучення в виробництві саме тих обсягів ресурсів, які дійсно необхідні в певних конкрет

них умовах з урахуванням заданих обсягів робіт і технічно обґрунтованих норм витрати ресурсів.

Висновки і перспективи подальших розробок. Генеральною ціллю допоміжного виробництва як цілісної відособленої системи є задоволення потреб підприємства в продукції й послугах при оптимізації обсягів споживаних ресурсів і рівня витрат. Це впливає з тези про підпорядкованість цілі будь-якої системи інтересам і цілям надсистеми. При постановці локальних цілей кожного виду допоміжних виробництв слід виходити з наступних принципових положень.

1. Допоміжне виробництва як економічна система має на вході ресурси - засоби праці, предмети праці, трудові ресурси, на виході - продукцію й послуги. Ефективність використання ресурсів знаходить узагальнене вираження в рівні витрат виробництва.

Цей момент повинен знайти відбиття в системі економічних цілей.

2. Використання ресурсів і створення конкретних результатів виробництва складає зміст економічної діяльності кожного з допоміжних виробництв, тому економічні цілі повинні бути для них загальними.

3. Підхід до редукції генеральної цілі, що припускає її детально розгорнуту характеристику, тобто виділення окремих локальних цілей, доцільно використовувати, як нам представляється, на рівні підприємства в цілому.

Сформульовані відповідно до цих положень економічні цілі допоміжних виробництв показані в табл. 1.

Природно, їх можна при необхідності розукрупнити виходячи з тих локальних завдань, які вирішуватимуться у кожному конкретному випадку.

Можливості досягнення цілей, що стоять перед виробничими підрозділами, багато в чому, а іноді і повністю, залежать від діяльності відділів і служб. Власне економічна діяльність інструментальних, ремонтних і інших допоміжних виробництв проходить під впливом планово-економічного відділу, відділу праці і заробітної плати, бухгалтерії, здійснюючих внутрішній контроль об'ємів продукції, ресурсів, витрат.

Таблиця 1

Економічні цілі допоміжних виробництв і технічних служб, безпосередньо контролюючих їх діяльність

Загальні економічні цілі	Об'єкти контролю	Деталізація загальних цілей	Підрозділи, орієнтовані на досягнення цілей	
			Види допоміжних виробництв	Відділи і служби
01	02	03	04	05
Задоволення потреби в продукції і послугах допоміжних виробництв	Допоміжне виробництво як економічна система	Оптимізація об'ємів продукції, що випускається, послуг в номенклатурі	Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка
			Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика
		Досягнення необхідних якісних характеристик продукції, послуг	Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, відділ капітального будівництва

Продовження табл.1

01	02	03	04	05
		Забезпечення ритмічності випуску продукції, послуг	Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика
			Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, відділ капітального будівництва
			Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика
Оптимізація обсягу ресурсів	Засоби праці	Оптимізація складу	Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, Відділ капітального будівництва
			Транспортні	Транспортний відділ

Продовження табл.1

01	02	03	04	05
		Ефективність використання	Енергетичні	Відділ головного енергетика
			Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, Відділ капітального будівництва
			Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика
	Предмети праці	Оптимізація запасів	Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, Відділ капітального будівництва
			Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика

Продовження табл.1

01	02	03	04	05
	Трудові ресурси	Оптимізація чисельності тих, що працюють	Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, Відділ капітального будівництва
			Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика
Оптимізація витрат	Допоміжне виробництво як економічна система	Оптимізація витрат, залежних від діяльності допоміжних виробництв	Інструментальні	Відділ інструментального господарства
			Ремонтні	Відділ головного механіка, Відділ капітального будівництва
			Транспортні	Транспортний відділ
			Енергетичні	Відділ головного енергетика

Проте, ця дія носить швидше інформаційний характер. Вони утворюються безпосередньо у сфері виробництва, в процесі використання ресурсів для виконання необхідних підприємству робіт, і залежать від рівня технічної оснащеності цехів, організації і технології виробництва, використання ефективних в технічному і економічному відношенні матеріалів. Таким чином, економічні результати діяльності допоміжних виробництв багато в чому визначені результатами технічного прогресу, а ця галузь повністю знаходиться в компетенції технічних служб підприємства. Потрібно, проте, уявляти, що впровадження досягнень науково-технічного прогресу здійснюється заради економічного, а звідси і соціального розвитку, тому в діяльності технічних служб необхідна чітка орієнтація на економічні цілі.

Початкове посилення, що визначає загальну спрямованість в постановці економічних цілей, полягає в наступному: оскільки відповідні технічні служби визначають своїми діями можливості досягнення цехами економічних цілей, що стоять перед ними, остільки цілі для цехів і служб мають бути загальними.

Для того, щоб економічні цілі об'єкту були досягнуті, потрібні одночасні зусилля двох систем - контрольованої і контролюючої. Ця теза представляється нам безперечною, такою, що не вимагає яких-небудь інших обґрунтувань. У методичному відношенні вона реалізована в табл. 1.

1.2. Вдосконалення організаційних форм внутрішнього контролю

Відмінності в характеристиках допоміжних виробництв вимагають розробки адекватних організаційних структур, здатних інтегрувати зусилля трудових колективів на шляхах до досягнення цілей, що стоять перед ними. У всіх випадках потрібно прагнути до того, щоб можливі варіанти організаційних структур спочатку мали чітку орієнтацію на кінцеву економічну ціль допоміжних виробництв.

Реалізація сформульованих в [6] принципів узгодженості організаційної структури системи, що управляє, з природною структурою керованого об'єкту і принципу комплексності управління відокремленими об'єктами вимагає, на нашу думку, вирішення двох головних завдань. Необхідно, по-перше, створити для кожного виду допоміжних виробництв цільові комплекси, що включають підрозділи

контрольованої і контролюючої систем. Приведені в табл. 1, цілі є для них загальними, а ця обставина дає усі підстави шукати шляхи їх з'єднання в організаційному аспекті. При цьому слід враховувати, що в результаті створення таких комплексів може бути отриманим не тільки організаційний ефект. Спільність цілей відкриває перспективу формування єдиного госпрозрахункового механізму, який сприяє узгодженій діяльності цехів та відділів.

По-друге, потрібно радикально змінити практику переважної централізації внутрішнього контролю, що склалася в промисловості, в економічних відділах заводу управління і піти по шляху доцільного поєднання централізованого і децентралізованого підходів. Тоді можна буде зосередити в створюваних комплексах всі функції оперативного, поточного і, до певної міри, подальшого контролю, підсилити їх взаємозв'язок і цільову спрямованість.

У той же час необхідно істотно поліпшити координацію діяльності окремих видів допоміжних виробництв, досягти комплексності в управлінні всією системою виробничого обслуговування основних цехів. При цьому слід мати на увазі, що конкретні форми організації повинні бути залежними від масштабів виробництва і ряду інших характеристик. І якщо на великих підприємствах допоміжними виробництвами керують відповідні управління, а виробничі підрозділи мають корпусну організацію, то на середніх і дрібних підприємствах доцільними будуть інші її форми.

Що стосується завдання, пов'язаного з необхідністю комплексного управління процесами, що протікають в допоміжних виробництвах, то її необхідно вирішувати шляхом передачі частині функції контролю із заводських відділів безпосередньо в цільові комплекси. Аналогічний підхід до децентралізації функцій управління підсистемами ресурсів, виробництва і збуту вже описаний в літературі. Він передбачає передачу з планово-економічного відділу робіт по поточному контролю економічних параметрів підсистеми засобів праці у відділ головного механіка, підсистеми предметів праці - у відділ постачання, підсистеми трудових ресурсів - у відділ праці і зарплати, підсистеми виробництва продукції - у виробничо-диспетчерський відділ. При цьому за планово-економічним відділом передбачається зберегти перспективне планування економічного розвитку системи, методичне керівництво і координацію в області

поточного планування, виконання звітних робіт по плануванню діяльності підприємства, методичне керівництво аналітичною роботою, узагальнення аналітичної інформації, підготовленої в інших відділах підприємства, звітний підрахунок резервів підвищення ефективності виробництва [2, с. 162-163].

Аналогічним чином можна децентралізувати функцію контролю, залишити за бухгалтерією методичне керівництво обліком у всіх підрозділах, контроль законності господарських операцій і схоронність власності, узагальнення інформації про функціонування всіх підсистем, що надається різними відділами, складання місячних, квартальних і річних звітів [2, с. 163].

Такий підхід, як справедливо вважають його прихильники, усуне всі недоліки, що виникають в умовах переважної централізації: складність взаємодії відділів в циклі управління економічними об'єктами, "розсіювання" відповідальності за економічні результати на рівні виробничих підрозділів, інформаційну неупорядкованість, відсутність або недостатній рівень контролю доцільності і законності господарських операцій в місцях їх здійснення [2, с. 81 – 99].

Підкреслюється, що доцільна децентралізація не руйнує єдину систему збору і узагальнення бухгалтерської інформації, не послаблює контрольну функцію і загальне керівництво обліком. Пояснюється це, по-перше, тим, що бухгалтерський облік як цілісна інформаційна система складається з підсистем, виділених відповідно до природного складу економічних об'єктів, і стосовно цих підсистем в бухгалтеріях формуються групи виконавців, кожна з яких веде облік операцій у межах своєї підсистеми. Систематизацію вихідної інформації здійснюють звітні групи, що завершують обліковий цикл на рівні балансових узагальнень і формують з окремих підсистем струнку систему бухгалтерського обліку. Це обумовлює принципову можливість передати обов'язки по веденню обліку і внутрішнього контролю у відповідні заводські служби, а узагальнювати результативну інформацію по самостійних ділянках обліку в головній бухгалтерії. Відмінність полягає лише в тому, що в даному випадку бухгалтерія узагальнюватиме інформацію, створену, так би мовити, на стороні тими ж людьми, але що працюють вже в інших структурних підрозділах. При цьому не міняється ні зміст результатної інформації, ні методика її узагальнення, цілісність системи бухгалтерського

обліку, таким чином, зберігається.

По-друге, зберігається єдине керівництво обліком з боку головного бухгалтера і його центрального апарату. Вироблення методичних правил ведення обліку, обов'язкових для всіх підрозділів, функціональне підпорядкування їх керівництва головному бухгалтеру з усіх питань організації і методики обліку, право постійного контролю роботи бухгалтерів кожного виробничого і управлінського підрозділу підприємства - все це дозволить головному бухгалтеру централізовано управляти системою господарського, зокрема бухгалтерського обліку [2, с. 106 – 107].

Приведені доводи справедливі, на наш погляд, відносно як обліку, так і внутрішнього контролю. Переконливим тому доказом може служити практика деяких передових підприємств, де перераховані функції виконуються децентралізовано і у виробничих підрозділах, і в управліннях головного механіка, головного енергетика, матеріально-технічного постачання, інших службах. У свою чергу, перераховані управлінські служби здійснюють централізоване керівництво економічною роботою у всіх підлеглих ним підрозділах і виконують звітні роботи.

Таким чином, досвід управління економікою передових промислових підприємств і розглянуті в попередньому викладі теоретичні докази свідчать про можливість і доцільність реалізувати принцип комплексності в організації внутрішнього контролю діяльності допоміжних виробництв шляхом максимально допустимої передачі з відділів і служб заводоуправління в цільові комплекси попереднього, поточного і подальшого контролю.

Принципове рішення цієї задачі показано в табл. 2.

Перед тим, як перейти до опису пропонованих нами варіантів організації внутрішнього контролю операцій, пов'язаних із виробничим обслуговуванням відзначимо, що важливе місце в них відводиться виробничо-диспетчерській службі. На неї доцільно покласти функції, пов'язані із забезпеченням узгодженої діяльності цільових допоміжних комплексів на користь ритмічної роботи - цехів основного виробництва, які орієнтовані на кінцевий результат - випуск підприємством продукції. Багаторічний досвід свідчить про недостатню узгодженість в роботі окремих допоміжних цехів, а це приводить до негативних наслідків у сфері основного виробництва.

Таблиця 2

Економічні цілі і функції допоміжних виробництв

Цільові комплекси допоміжного виробництва	Економічні цілі (загальні для всіх комплексів)	Види внутрішнього контролю		
		Попередній	Поточний	Подальший
01	02	03	04	05
Інструментальний	Оптимізація об'ємів продукції, що випускається, послуг в номенклатурі досягнення необхідних якісних характеристик продукції, послуг	+	+	+
Ремонтно-механічний	Забезпечення ритмічності випуску продукції, послуг Оптимізація складу засобів праці	+	+	+
Ремонтно-будівельний	Ефективність використання засобів праці Оптимізація запасів предметів праці	+	+	+
Транспортний	Оптимізація чисельності тих, що працюють	+	+	+
Енергетичний	Оптимізація витрат, залежних від діяльності допоміжних виробництв	+	+	+

Крім того, необхідно висловити ще один принциповий момент. У традиційній структурі функція матеріально-технічного забезпечення інструментальних, ремонтно-механічних і інших цехів повністю централізована у відділі матеріально-технічного постачання. Це створює не завжди переборні труднощі в їх роботі, приводить до різного роду неув'язок, збоїв, взаємних претензій, що, зрештою, негативно впливає на діяльності основного виробництва.

У пропонованих нами структурах функція матеріально-технічного забезпечення багато в чому децентралізована: на великих підприємствах в цільові комплекси введений сектор матеріально-технічного постачання, на середніх і дрібних - вона покладається на службу організації і забезпечення виробництва.

Ми вважаємо, що реалізація цих пропозицій створює нові організаційні можливості контролю всієї системи виробництва.

Інструментальним та ремонтним виробництвам присутні загальні класифікаційні характеристики (за винятком характеристик обсягу виробництва) [5, с. 19].

Аналогічним чином складаються справи відносно транспортного і енергетичного виробництв. Тому, намагаючись осмислити можливі варіанти організації контролю, доцільні для різних по масштабах підприємств, ми приймаємо у якості головної, класифікацію допоміжних цехів за обсягом виробництва. Інші, показані в табл. 3 класифікації, доповнюють її уточнюючими характеристиками і у взаємозв'язку з нею дозволяють підійти до конкретних варіантів організації контролю.

Приведені в табл. 3 дані свідчать, що для інструментальних і ремонтних виробництв типовими є три групи підрозділів:

- великі підрозділи з серійним або масовим типом виробництва, значною і нестабільною номенклатурою різномірної і складної продукції, що випускається безперервно або через певні проміжки часу;
- середні підрозділи з індивідуальним або серійним типом виробництва, значною і нестабільною номенклатурою різномірної і складної продукції, що випускається через певні проміжки часу;
- дрібні підрозділи з індивідуальним або серійним типом виробництва, значною і нестабільною номенклатурою, різномірної і складної продукції, що випускається через певні проміжки часу.

Існування цих трьох груп допоміжних виробництв, схожих по більшості класифікаційних характеристик, але принципово різних по обсягах виробництва продукції, робіт і послуг, обумовлює необхідність розробки адекватних варіантів організації внутрішнього контролю.

Таблиця 3

Характеристика крупних, середніх і дрібних виробництв
по класифікаційних ознаках

Ознаки і підстави класифікацій	Обсяг виробництва					
	Інструментальні, ремонтні			Транспортні, енергетичні		
	Великі	Середні	Дрібні	Великі	Середні	Дрібні
01	02	03	04	05	06	07
Тип виробництва						
- індивідуальний	-	+	+	-	-	-
- серійний	+	+	+	+	+	+
- масовий	+	-	-	+	+	+
Широта номенклатури						
- значна	+	+	+	-	-	-
- незначна	-	-	-	+	+	+
Стабільність номенклатури						
- стабільна	-	-	-	+	+	+
- нестабільна	+	+	+	-	-	-
Однорідність продукції						
- однорідна	-	-	-	+	+	+
- різнорідна	+	+	+	-	-	-
Складність продукції						
- проста	-	-	-	+	+	+
- складна	+	+	+	-	-	-
Характер здійснення виробничого процесу в часі						
- безперервний	+	-	-	+	+	+
- дискретний	+	+	+	+	+	+

За інших рівних для даного випадку умов обсяг виробництва визначає внутрішню орієнтацію цільових комплексів - як виробничу, так і управлінську. Цей висновок є справедливим також для транспортних і енергетичних цехів, що мають загальні класифікаційні характеристики номенклатури, однорідності і складності продукції, але різні характеристики типу і обсягу її виробництва.

Звернемося тепер безпосередньо до варіантів організаційних структур.

Перший варіант (рис. 1) розрахований на формування цільових комплексів допоміжних виробництв крупних підприємств зі складною організацією виробництва. Він передбачає децентралізацію функцій технічної, постачальницької, диспетчерської і економічної служб і зосередження їх в цільових комплексах окремих видів допоміжних виробництв. На чолі кожного комплексу знаходиться відділ, що реалізовує всю сукупність технічних, економічних і організаційних заходів, які забезпечують цілеспрямоване функціонування підрозділів, що входять у комплекс. Завданням відділу можливим є досягнення всієї суми локальних цілей, перерахованих в табл. 2. Він включає наступні сектори, що комплексно впливають на контрольований об'єкт за допомогою реалізації покладених на них функцій.

1. Сектор організації виробництва здійснює оперативний контроль виробничих процесів. Він інформаційно взаємозв'язаний зі всіма секторами і цехами комплексу, а також виробничо-диспетчерським відділом (ВДВ) підприємства. Сектор утворюється шляхом децентралізації частини персоналу ВДВ.

2. Технічний сектор здійснює функції технічного і технологічного забезпечення. Він інформаційно взаємозв'язаний зі всіма секторами і цехами комплексу, відділами головного технолога і головного конструктора підприємства, а утворюється шляхом децентралізації частини фахівців названих відділів.

3. Сектор матеріально-технічного постачання здійснює забезпечення виробничого процесу всіма видами матеріальних ресурсів. Він інформаційно взаємозв'язаний зі всіма секторами, складськими і виробничими підрозділами комплексу, а також відділом матеріально-технічного постачання ВМТП підприємства. Утворюється сектор шляхом децентралізації частини персоналу ВМТП.

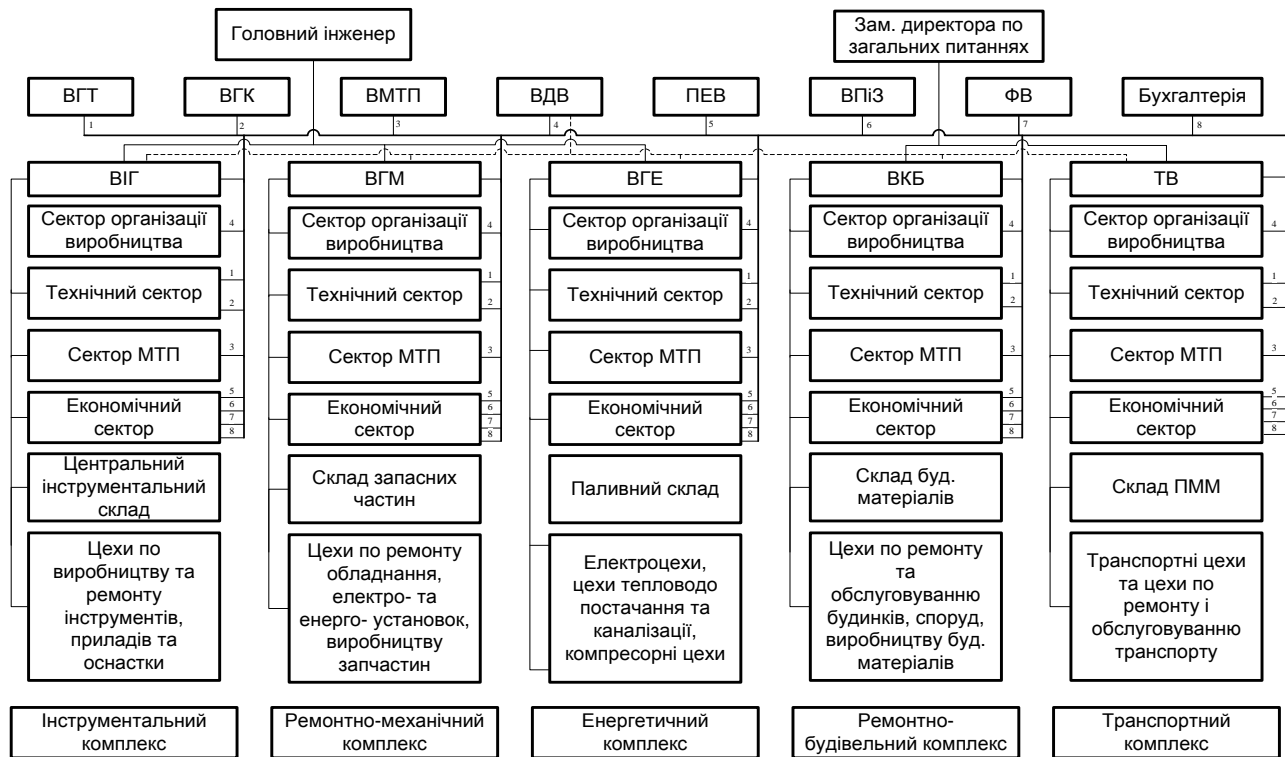


Рис. 1. Структура організації контролю великих підприємств

4. Економічний сектор здійснює функції оперативного, поточного і подальшого контролю виробничої діяльності. Він інформаційно взаємозв'язаний зі всіма секторами комплексу, складськими і виробничими підрозділами, економічними відділами підприємства. Сектор утворюється шляхом децентралізації частини персоналу планово-економічного відділу (ПЕВ), відділу праці і заробітної плати (ВПіЗ) і бухгалтерії.

Загальне керівництво інструментальним, ремонтно-механічним і енергетичним комплексами здійснює головний інженер, ремонтно-будівельним і транспортним комплексами - заступник директора по загальних питаннях. Координація діяльності всіх комплексів покладена на ВДВ.

При такому підході основні завдання контролю виконуються в цільових комплексах. Цим створюються передумови для просторового наближення технічних і економічних функцій до центрів ухвалення рішень і відповідальності, для посилення взаємодії персоналу з різною спеціалізацією.

Другий варіант (рис. 2) розрахований на формування системи внутрішнього контролю допоміжних виробництв в рамках підприємств з середнім масштабом і спрощеною організацією виробництва.

Він припускає об'єднання інструментального, ремонтного і енергетичного виробництв в єдиний енерго-механічний комплекс, під керівництвом головного механіка, і зосередження в ньому функцій технічної, постачальницької, диспетчерської і економічної служб. Відділ повністю відповідає за досягнення цілей виробничими підрозділами, що організаційно увійшли до комплексу, і включає наступні бюро, що комплексно впливають на контрольований об'єкт за допомогою покладених на них функцій:

1. Бюро організації і забезпечення виробництва здійснює оперативний контроль виробничих процесів. Воно повністю відповідає за забезпечення цехів, що входять у комплекс, всіма видами матеріальних ресурсів, за виконання плану виробництва продукції і послуг, направляє і координує роботу підрозділів у напрямі реалізації мети комплексу. Бюро інформаційно взаємозв'язане зі всіма управлінськими, виробничими і складськими підрозділами комплексу, ВМТП і ВДВ підприємства, і формується шляхом децентралізації частини персоналу названих відділів.

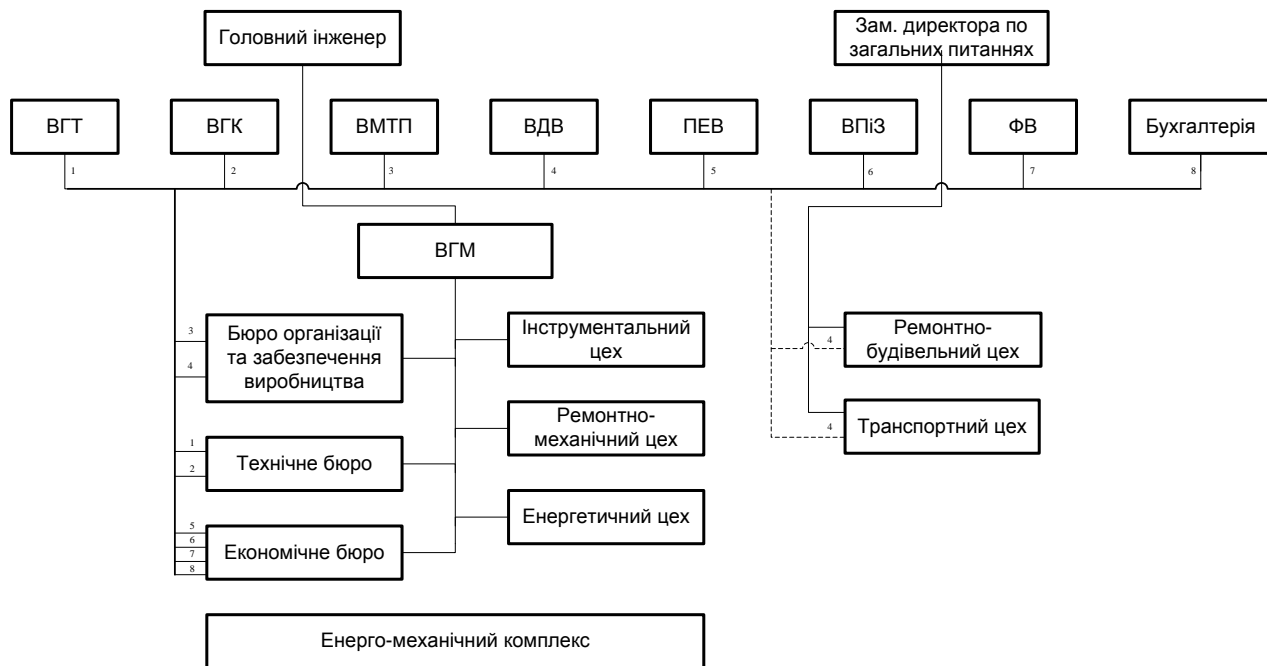


Рис. 2. Структура організації контролю діяльності допоміжних виробництв середніх підприємств

2. Технічне бюро здійснює функції технічного і технологічного забезпечення виробничих процесів. Воно інформаційно взаємозв'язане зі всіма бюро і цехами комплексу, а також відділами головного технолога і головного конструктора. Формується бюро за допомогою децентралізації частини фахівців названих відділів.

3. Економічне бюро здійснює функції попереднього, поточного і подальшого контролю виробничої діяльності. Воно відповідає за виконання планів і дотримання нормативів, збереження власності і за інші економічні питання діяльності комплексу. Бюро інформаційно взаємозв'язане зі всіма управлінськими, виробничими, складськими підрозділами комплексу і економічними відділами підприємства. Формується бюро за допомогою децентралізації частини персоналу ПЕВ, ОПіЗ і бухгалтерії.

Загальне керівництво енерго-механічним комплексом здійснює головний інженер. Разом з енерго-механічним комплексом у пропонованій оргструктурі виділені ремонтно-будівельний і транспортний цехи. Контроль процесів, що протікають в них, забезпечується наявністю в їх структурі фахівців, що виконують функції оперативного, поточного і подальшого контролю, а також матеріально-технічного, організаційного і технологічного забезпечення виробничих процесів. Загальне керівництво діяльністю здійснює заступник директора по загальних питаннях. Координація діяльності всього допоміжного виробництва покладена на ВДВ.

Третій варіант (рис. 3) організації внутрішнього контролю діяльності допоміжних виробництв доцільно використовувати на дрібних підприємствах зі спрощеною організацією виробництва при малій чисельності виробничих підрозділів і персоналу управлінських служб. Як і другий варіант, він передбачає об'єднання інструментальної, ремонтно-механічної і енергетичної ділянок в єдиний комплекс виробничого обслуговування, яким керує відділ головного механіка, і виділення у якості самостійних підрозділів ремонтно-будівельної і транспортної ділянок.

Комплекс виробничого обслуговування підпорядковується головному інженеру і включає групу фахівців, що здійснюють вплив на контрольований об'єкт за допомогою покладених на них функцій. У нього входять диспетчер, інженер по інструменту, інженер по устаткуванню, інженер-енергетик та економіст.

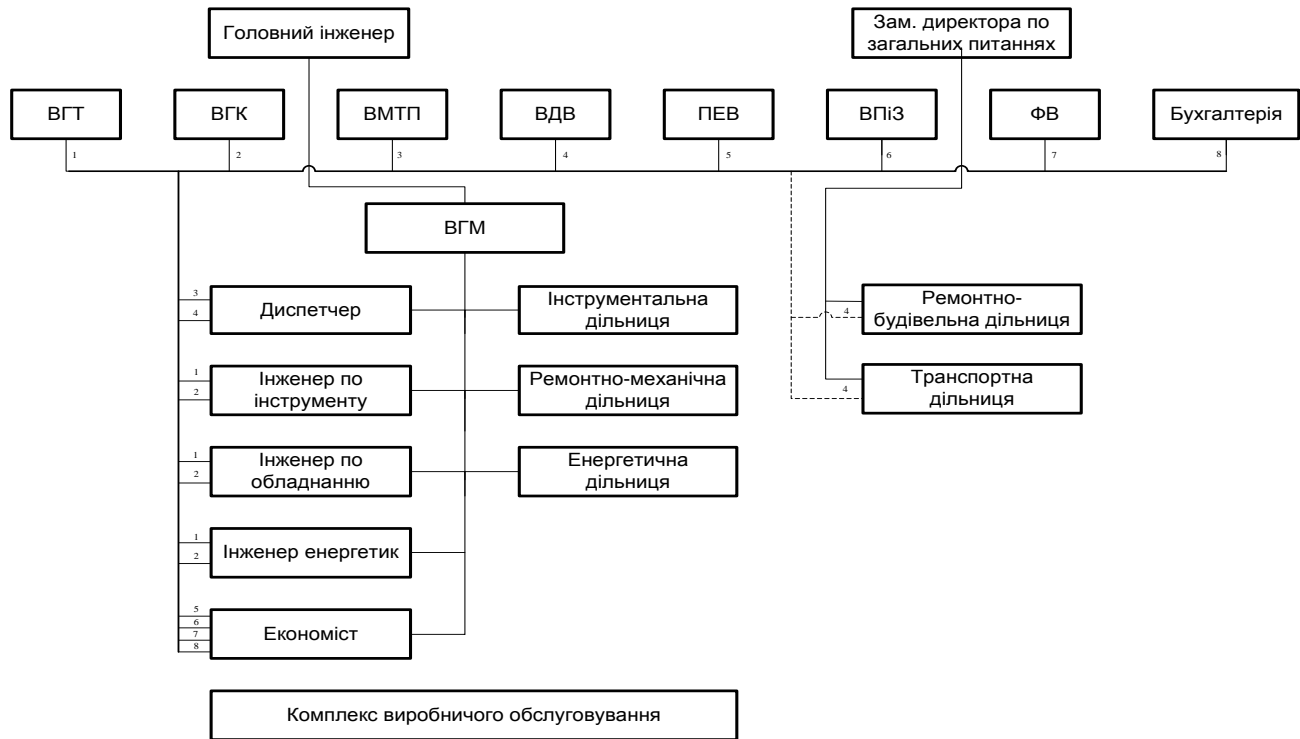


Рис. 3. Структура організації контролю діяльності допоміжних виробництв дрібних підприємств

Комплексне керівництво ремонтно-будівельною і транспортною ділянками здійснюють начальники цих підрозділів і підлеглі ним фахівці, що реалізують оперативний, поточний і подальший контроль. У запропонованій структурі реалізуються практично ті ж функції і інформаційні зв'язки, які розглянуті в другому варіанті.

Формування організаційних структур шляхом створення цільових комплексів допоміжних виробництв корінним чином міняє систему впливу контролюючих підрозділів, що існує нині, на об'єкти контролю. Замість малоефективної функціональної дії буде реалізований принцип комплексності в організації контролю системи допоміжного виробництва в цілому і окремими її підсистемами.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Архипов Н.И. Исследование систем управления. - М.: ПРИОР, 2002. — 384 с.
2. Валуев Б.И. Проблемы развития учёта в промышленности. - М. Финансы и статистика, 1984. - 215 с.
3. Валуев Ю.Б. Программно-целевой подход в формировании организационной структуры управления промышленным предприятием: Дис. ... канд. экон. наук / Одесское отделение Института экономики АН УССР. - Одесса, 1987. - 153 с.
4. Мильнер Б.З. Организация программно-целевого управления. - М.: Наука, 1960. - 376 с.
5. Рубцов С.В. Методика программно-целевого управления предприятием: [Электронный ресурс]. - (режим доступа: <http://www.printer-publisher.ruprint.ru>)
6. Шерер І.Л. Організаційні форми та госпрозрахунковий механізм управління допоміжними виробництвами (на прикладі підприємств машинобудування). Дис. канд.. екон. наук. Одеса, 1989 р. 174 с.
7. Шерер І.Л. Цільовий підхід до організації управління допоміжними виробництвами промислового підприємства. Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: Матеріали VIII між нар. наук.-практ. конф. (29-30 березня 2013 р., м. Одеса)/ОНУ ім. Мечникова. – Одеса: видавець Букаєв В.В., 2013. – 340 с.

ЕКОНОМІЧНІ ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

У самому загальному вигляді проблема полягає в тому, щоб створити наукові передумови подальшого розвитку організаційних форм і методів оперативного контролю на практиці виходячи з інтересів цілісної системи управління підприємством, зокрема управління оперативного.

Її актуальність зростає в сучасних умовах реформування бухгалтерського обліку, яке безпосередньо впливає на стан і цілеспрямованість пов'язаного з ним контролю.

Впровадження західних концепцій управлінського обліку і контролінгу, що змінюють наші традиційні уявлення про контроль, потребує глибоких досліджень, пов'язаних з їх осмисленням і вирішенням комплексу організаційних, методичних, інформаційних та інших питань, які складають проблему в цілому. Важливою її частиною є обґрунтування системи економічних об'єктів, що повинні знаходитись в полі оперативного управління і перш за все контролю. Дослідники – попередники, які нею займалися, одержали певні позитивні результати. Вони містять деякі спірні та недостатньо обґрунтовані рішення, окремі помилки, потребують уточнень.

Важливе значення має обґрунтування необхідності створення системи об'єктів, яка має знаходитись під впливом функції контролю, що здійснюється в оперативному режимі часу. Доказано, що об'єкти повинні представляти собою деяку систему, яка сконструйована для того, щоб цілеспрямовано і ефективно впливати на них з боку управляючої системи, а характеризуючи їх показники мають давати цілісне уявлення про основні сторони функціонування на кожному рівні управління [1, с.12].

Формування системи об'єктів припускає структурування цілісного об'єкта з метою виділення в ньому відносно відокремлених груп економічних об'єктів, стан яких визначають кінцеві результати діяльності підприємств.

Але економічні об'єкти функціонують не самі по собі, а під впливом людей, і ця обставина диктує необхідність розкрити об'єкт

оперативного контролю не тільки в економічному сенсі, але і в організаційному.

Мається на увазі, що власне економічні об'єкти (основні засоби, матеріальні ресурси, грошові кошти та інші) знаходяться в межах певних організаційних структур, тому вплив на них здійснюється опосередковано через управління діяльністю основних, допоміжних цехів, відділів та служб.

В вирішенні завдання важливі обидва аспекти, тому що конкретні економічні об'єкти, які представляють інтерес для оперативного контролю, обов'язково необхідно ввести в відповідні організаційні структури, які також являються його об'єктами. Тільки таким чином можливо предметно підійти до розробки системи економічних показників, які додають кількісну характеристику змістовно сформульованим цілям.

Класифікація об'єктів оперативного контролю приводить до системи різноманіття як самих об'єктів, так і їх властивостей. В результаті виділяються системоутворюючі ознаки, які визначають єдність елементів даної групи, виявляються специфічні риси окремих об'єктів та їх груп, встановлюються існуючі між ними взаємозв'язки.

Системне упорядкування об'єктів дозволяє чітко розмежувати їх стосовно основних сфер діяльності підприємства, виділити ключові точки оперативного контролю, сформулювати його мету і показники, які визначають суть функціонування об'єктів.

Розуміння характеру та логіки взаємозв'язку системних властивостей необхідно для вирішення ряду концептуальних проблем розвитку оперативного контролю. Тих, які стосуються класифікації і відбору об'єктів, визначення місця контролю в колі взаємодіючих з ним функцій, вироблення принципів його організації.

Конкретні завдання полягають в тому, щоб здійснити теоретичний аналіз класифікацій і виключити з них ті групування, що не є реальними об'єктами оперативного контролю, доповнити їх новими групуваннями, поглибити і упорядкувати систему економічних об'єктів, які потребують контролю і регулювання в оперативному режимі часу.

Якщо в режимі поточного контролю зусилля спрямовані на оптимізацію процесів у рамках звітних періодів, то перед оперативним контролем ставляться якісно інші завдання. Вони мають за мету систематичний, щоденний контроль і регулювання відхилень

фактичного стану економічних об'єктів від тих еталонних характеристик, які визначають цілі підприємства у всіх сферах його діяльності.

У першому випадку контроль завжди має справу із системою об'єктів, що складають кругообіг капіталу, з певними сукупностями процесів і пов'язаних з ними ресурсів; в другому – тримає в своєму полі окремі частини цих сукупностей у їхньому, як правило, розрізненому виді та стані. Локальні процеси, окремі господарські операції на стадіях зародження, проходження, завершення, відхилення від норм, нормативів і встановлених правил, проміжні результати на окремих стадіях кругообігу капіталу – от той неповний перелік об'єктів, які повинні знаходитися в полі оперативного контролю.

Але це не означає, що для цілей поточного й оперативного контролю повинні існувати принципово різні інформаційні моделі економічних об'єктів, різні їх класифікації. Завдання полягає в тому, щоб виділити в цілісній моделі об'єктивно існуючих процесів і пов'язаних з ними ресурсів, витрат і результатів ті об'єкти, від стану яких залежать кінцеві результати діяльності підприємства.

В загальному і цілому економічні об'єкти промислового підприємства достатньо глибоко досліджені попередниками. Можна вважати, що базовою для цілей оперативного контролю є класифікація в [1, с.13]. В ній, по-перше, виділено класифікаційні ознаки, по-друге, передбачено групування об'єктів за відношенням до сфер діяльності. За видами об'єктів виділено процеси і ресурси; за складом – елементи незавершених процесів і операцій, окремі господарські операції, сукупні процеси; за відношенням процесів до сфер діяльності – матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції, збут, господарське обслуговування, управління; за зв'язком із функціями управління – об'єкти, які знаходяться під впливом окремих функцій та об'єкти, які знаходяться під впливом всіх функцій.

Інші відомі нам класифікації містять угруповання практично по таким самим ознакам, що були виділені вище. Відмінності складаються лише в тім, що в одному випадку це відношення до рівнів управління [2, с.7], в іншому – витрати стосовно норм, а також результати – обсяг продукції і прибуток [3, с.11], в третьому – в групу

процесів уведені інвестиційна діяльність, екологічні і соціальні види захисту [4, с.67-68].

Повертаючись до базової класифікації, необхідно відмітити, що не дивлячись на її системний характер і достатньо високий рівень обґрунтованості в ній не виділена одна, на наш погляд, дуже важлива ознака групування: об'єкти не класифіковані залежно до окремих стадій здійснення господарських операцій.

Це було зроблено у роботі [11, с.151-153], що стосується внутрішнього контролю, де наведено класифікацію об'єктів у часі. Автор серед інших класифікаційних ознак виділяє відношення до стадій господарського процесу: об'єкти превентивного контролю на стадії планування господарського процесу, об'єкти оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу, об'єкти наступного контролю на завершальній стадії господарського процесу. Вказує на те, що віднесення об'єктів до відповідної групи залежить від завдань контролю. Превентивного контролю зазнають відносини з проектувальниками, постачальниками, покупцями, з іншими контрагентами на стадії укладення угод та домовленостей щодо обсягів виконання робіт, постачання чи закупівлі, їх якості, термінів та розрахунків. Під впливом превентивного контролю знаходяться плани матеріально-технічного постачання, програми випуску продукції, витрати підприємства при складанні кошторисів, при відпуску матеріалів у виробництво. А от, що стосується класифікації об'єктів оперативного контролю на стадії здійснення господарських процесів, то це угруповання в силу своєї складності розділено за самостійними ознаками: у зв'язку із актуальністю знаходження під впливом оперативного контролю, за видами, за складністю, за відношенням до стадій життєвого циклу підприємства, за зв'язком об'єктів із функціями управління. Кожне з цих угруповань також деталізується. У зв'язку із актуальністю знаходження під впливом оперативного контролю виділяють об'єкти циклічного та ситуаційного контролю. Ця класифікація розкриває об'єкти з точки зору застосування різних підходів і доцільного їх поєднання в оперативному управлінні. Виконанню функцій управління повинен передувати ситуаційний оперативний контроль – це контроль за відхиленнями від нормального ходу управлінської діяльності з метою оперативного корегування роботи менеджерів.

За видами об'єктів виділено дві основні групи – ресурси та процеси. Це пояснюється тим, що по-перше, контролюється процес: виконання договорів за термінами, розрахунковими умовами, обсягами поставок, документальним оформленням їх оприбуткування, а, по-друге, контролюються ресурси, що надійшли, за їх номенклатурою, кількісними та якісними показниками.

За складністю об'єктів оперативного контролю виділяють окремі елементи незавершеного виробництва та інших незакінчених господарських операцій та процесів, завершені господарські операції та процеси та сукупні господарські операції та однорідні процеси.

За відношенням до стадій життєвого циклу підприємства об'єкти розподілені на такі, що пов'язані матеріальним, технологічним забезпеченням, виробництвом продукції, обслуговуванням виробництва, маркетинговою діяльністю підприємства, заходами з економічної та інформаційної безпеки.

Зв'язок об'єктів із функціями управління прослідковується у впливі на об'єкт контролю окремих функцій управління або усієї їх сукупності.

Об'єктами наступного контролю на завершальній стадії господарського процесу можуть бути будь-які з названих вище угруповань

Що стосується нашої мети дослідження то нас турбує безпосередньо класифікація об'єктів оперативного контролю. Ми вважаємо, що доцільним було б у групування за видами об'єктів включити витрати та результати, бо в оперативному режимі необхідно обов'язково контролювати відхилення від норм використання ресурсів, витрати від браку, простої виробництва, відхилення від коштористів.

Необхідно відмітити, що суттєві недоліки існують у класифікаціях ресурсів, а саме в [5, с.137-142] ресурси класифіковано за видами матеріальних ресурсів – на матеріали, паливо, запасні частини; за технологічними ознаками та властивостями – на окремі групи ресурсів та ресурси на стадії придбання; за відношенням до стадій сукупного процесу функціонування – на ресурси на стадії зберігання, ресурси на стадії використання, ресурси на стадії реалізації; за цільовим призначенням використаних ресурсів – на матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції,

господарське обслуговування, управління; за відношенням до центрів зберігання та використання – на ресурси на складах, ресурси в виробничих підрозділах, ресурси в відділах та службах, ресурси на робочих місцях; за доцільністю використання – на ресурси, раціонально використані у виробничому процесі, ресурси, нераціонально використані у виробничому процесі, втрати ресурсів; за відношенням до носіїв матеріальних витрат – на ресурси, використані на виготовлення основної продукції, ресурси, використані на виготовлення товарів народного споживання, ресурси, використані на виконання робіт та послуг; за відношенням до норм використання – витрати ресурсів по нормам, витрати ресурсів понад встановлених норм, витрати ресурсів нижче норм; за відношенням до нормативів запасів – на запаси в межах нормативів, запаси нижче нормативів; за можливістю використання у виробництві – на корисні ресурси, ресурси, непотрібні підприємству; за відношенням до центрів відповідальності – на ресурси на складах, ресурси виробничих підрозділів, ресурси у відділах та службах, ресурси на робочих місцях; за відношенням до форм відповідальності – на ресурси у сфері особистої відповідальності, ресурси у сфері колективної відповідальності, але тут криється суттєва помилка. Ресурсами в їхньому дійсному розумінні і значенні є тільки ті, які функціонують в процесі матеріального забезпечення виробництва на стадіях придбання і зберігання. Вони перестають бути ресурсами одразу, як тільки вони використовуються у виробництві і повинні розглядатися як витрати.

Більш детально класифікації за основними групами ресурсів підприємства за їх складом та розміщенням розглянуто у роботі [11, с.159-166], де запропоновано класифікувати їх за наступними групуваннями:

- ресурси в основних засобах: за складом, ознакою власності, характером використання, інформаційною прозорістю об'єкту та характером руху основних засобів;

- ресурси в нематеріальних активах: за складовою характеристикою, інформаційною прозорістю об'єкту, характером руху нематеріальних активів, ідентифікацією об'єктів, характером використання;

- ресурси у запасах: за складом ресурсів, ознакою власності, характером використання інформаційною прозорістю об'єкту,

характером руху ресурсів у запасах, зв'язком з нормативами, відношенням до стадій життєвого циклу, зв'язком з напрямком використання ресурсів, зв'язком з місцем знаходження та використання, зв'язком з відповідальністю;

- ресурси у грошових засобах та розрахунках: за складовою характеристикою, ознакою власності, інформаційною прозорістю об'єкту, характером грошового обігу, зв'язком додержання ліміту, характером використання;

- грошові ресурси у розрахунках: за характером розрахунків, зв'язком із терміном розрахунків, зв'язком із реальністю розрахунків.

Наведену класифікацію ресурсів як об'єктів внутрішнього економічного контролю доцільно використовувати для цілей оперативного контролю, але необхідно поряд з групуванням активів розглянути ще й джерела їх формування.

Це дуже добре зробила у своїй монографії Лоханова Н.О., яка досліджувала їх як об'єкти обліку. Автор наводить наступну класифікацію джерел формування ресурсів:

1. Власний капітал: капітал, що підлягає обов'язковій реєстрації та капітал, що не підлягає обов'язковій реєстрації;

2. Зобов'язання: забезпечення, довгострокові зобов'язання та поточні зобов'язання.

В свою чергу ці джерела формування ресурсів поділені за наступними ознаками: видами джерел формування активів, періодом створення і джерелами, стадіями процесу функціонування та наведено групувальні ознаки, що характеризують різні особливості об'єктів [12, с.355-357].

Отже, головним недоліком базової класифікації є те, що угруповання об'єктів за основними ознаками – видами, складом об'єктів і їхнім відношенням до сфер діяльності тільки визначають групи об'єктів, що виділені за відповідними ознаками, але їхній внутрішній склад та існуючі між ними взаємозв'язки не розкривають. Не розгорнуті конкретні процеси, що становлять зміст діяльності у кожній визначеній сфері.

Але принципово важливим є висновок про взаємозв'язок господарських процесів і ресурсів [4, с.55-56].

Звісно, процеси так чи інакше пов'язані з використанням ресурсів - матеріальних, трудових, грошових і економічний контроль, у тому числі і оперативний, повинен вестися з орієнтацією на їх

ефективне використання. Але і власне процеси, в яких проходить трансформація ресурсів, представляють частіше самостійне значення.

Підсилюючи акцент на господарські процеси, ми ніяк не зменшуємо значення ресурсів. Адже кругообіг капіталу являє собою замкнуте коло, у якому під впливом господарських процесів вкладені у виробництво гроші змінюють свою форму і на завершальній його стадії знову здобувають форму грошей. Ресурси змінюють свою форму завдяки винятково процесам, тому якщо немає процесів – немає ніяких змін. Саме вкладення ресурсів у виробництво на початковій стадії кругообігу є не що інше, як господарський процес. У цьому своєму значенні процеси первинні, саме вони визначають необхідність наявності ресурсів.

Але і ресурси визначають можливість процесів, тому що коли немає ресурсів, то виробництво не створюють. І від того, у якому стані знаходяться ресурси, залежить стан самих процесів. З цього випливає, що розроблені в інтересах розвитку системи оперативного контролю класифікації повинні розкривати ці обидві сторони єдиного процесу.

І не має значення, у якій послідовності вони будуть розроблятися – спочатку класифікуватися процеси, а потім ресурси чи навпаки. Усе залежить від цілей, що ставить перед собою дослідник, від його розуміння місця і значення процесів і ресурсів у вирішенні конкретних завдань. Наприклад, коли питання розглядається, з погляду погроз економічній безпеці, підкреслюється, що всі помилки в усіх без винятку випадках пов'язані з ресурсами підприємства. В одному випадку – вони є об'єктом зазіхання з метою їх присвоєння, в іншому – реальними або потенційними втратами, втратою ефективності. Але в усіх випадках вони обов'язково пов'язані з господарськими процесами - придбанням та зберіганням ресурсів, їх використанням у виробництві, реалізацією продукції. Вони так чи інакше, але пов'язані з конкретними підрозділами – цехами, складами, відділами, в яких безпосередньо відбуваються господарські процеси та управлінська діяльність. Взагалі, погрози безпеці виникають по відношенню до ресурсів в організаційних структурах відповідних сфер діяльності, які розглядаються в якості центрів їх виникнення, в зв'язку з здійсненням господарських процесів [4, с.58-73].

Коли ж питання розглядається під кутом зору загального процесу управління матеріальним забезпеченням, на перше місце

обґрунтовано ставляться процеси цієї сфери діяльності, а самі ресурси на друге [6, с.265].

У навчальній літературі, по суті, все зводиться в основному, до виділення трьох видів процесів – постачання, виробництва та збуту [7, с.139-140; 8, с.39]. Поряд з названими виділяють ще формування капіталу.

Порядок формування капіталу передбачається, по-перше, в установчих документах підприємства. Вони повинні містити відомості про вид підприємства, предмет та цілі діяльності, склад та цілі засновників та учасників, розмір та порядок створення уставного капіталу.

Процес постачання умовно розглядається як сукупність однорідних господарських операцій, які пов'язані з забезпеченням підприємства необоротними активами та запасами, які необхідні для виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також з виникненням відповідних розрахунків з контрагентами.

Процес виробництва характеризується господарськими операціями, які пов'язані з використанням активів підприємства та праці робітників з метою виготовлення продукції, виконання робіт та послуг.

Процес реалізації складається з багатьох господарських операцій, які виникають у зв'язку з відвантаженням продукції покупцям, реалізацією активів, виконанням зобов'язань.

Такої єдності думок немає у роботах дослідницького характеру [4, 9, 10]. Попередники класифікували процеси виходячи із власних цілей та пропонували різні підходи та результати. Але це не допустимо щодо процесів, які об'єктивно існують на підприємстві. Навіть у роботах, у яких господарські процеси представлені розгорнуто, виділено процеси постачання, виробництва та збуту.

Недоліком існуючих класифікацій є те, що виділяються не всі процеси, в більшості випадків виділяється тільки один рівень деталізації, що не дозволяє розкрити зміст процесів.

Але існують і достатньо повні рішення, і вони будуть використані нами в класифікації економічних процесів.

Інтерес представляє підхід Є.Л.Зернова, який обґрунтовано вважає, що використанню ресурсів у виробництві передують, по-перше, технічна підготовка виробництва, у ході якої створюється конструкція та визначається технологія, по-друге, забезпечення виробничого

процесу засобами праці, матеріальними та енергетичними ресурсами [9, с.10].

Використовуючи плідні результати попередників, О.І.Паламарчук [4, с.66-69] вказує на те, що достатньо буде мати групування за трьома основними ознаками: змістом, складом та стадіями здійснення.

По першій ознаці розмежовано різномірні по змісту та цільовій направленості процеси, які здійснюються в окремих сферах діяльності підприємства. На першому рівні класифікації виділено інвестиційну діяльність, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторську підготовку, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, господарське обслуговування, виготовлення продукції, збут, екологічний захист, соціальну захищеність.

Він не виділив зовнішньоекономічну діяльність у самостійну сферу, так як процеси інвестицій, матеріально-технічного забезпечення та реалізації продукції пов'язані зі взаємозв'язками підприємства як з внутрішніми контрагентами – резидентами України, так і з зовнішніми. Особливості складаються у митних процедурах, видах валют, в яких ведуться розрахунки, механізми оподаткування. Але вони, як підкреслює О.І.Паламарчук, не змінюють економічного змісту та цільової направленості процесів та не служать підставою для їх відокремлення в ще одну, самостійну сферу.

На наступному рівні розкрито зміст процесів. Вказується на те, що необхідність та глибина деталізації залежить від особливостей кожної окремо розглядаємої групи процесів.

Класифікація за складом процесів розподіляє їх на три групи:

- окремі елементи ще незавершених процесів виготовлення продукції та різного роду незакінчених господарських операцій;
- вже закінчені процеси та господарські операції локального характеру такі, як отримання окремих партій матеріалів від постачальників, передача із цеху на склад виготовлених виробів, відвантаження окремих партій готової продукції конкретним покупцям;

сукупні процеси, які здійснилися на відповідних стадіях кругообігу засобів та включає в себе всі однорідні процеси та господарські операції локального характеру. Прикладом можуть бути процеси залучення у виробництво грошових коштів, заготовлення

матеріалів, залучення трудових ресурсів, виготовлення продукції, її реалізації, які мали місце на протязі доби, п'ятиденки, декади.

Ця класифікація була визначена ще в [3, с.52-53].

За стадіями здійснення виділено процеси зародження, проходження та завершення. Автором майже зовсім не розкривається групування за цією ознакою, тому вважаємо доцільним доповнити його.

На стадії зародження господарських операцій досягається попередження негативних відхилень в управляемому об'єкті. Головна мета полягає в тому, щоб виключити можливість проведення не тільки протизаконних постачальних, виробничих, грошових та інших операцій, але і тих операцій, які не погоджуються з завданнями зростання обсягів виробництва продукції, ефективного використання ресурсів, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості продукції.

На стадії здійснення господарських операцій у поточному режимі оперативного управління проводиться спостереження процесу їх виконання, прибуття матеріалів, виготовлення продукції, її реалізації.

Це дозволяє постійно обстежувати хід операцій, активно впливати на них у будь-яких стадіях проходження, здійснювати, таким чином, превентивне регулювання відхилень.

Особливість стадії завершення полягає в тому, що тут можна виявити відхилення, які не виявлені на попередніх стадіях. Цим вона формує умови для якісної оцінки їх ефективності.

Г.В.Шурупов спираючись на класифікації попередників вказує на те, що поряд з процесами придбання, зберігання, використання та реалізації у системі матеріального забезпечення існує ще одна група процесів, специфічних як за своїм складом, так і за направленістю. Тобто процеси формування власних витрат сфери матеріального забезпечення. Також автор виділив поряд з процесами та ресурсами групу витрат, яка включила в себе такі підгрупи: заготівельні, транспортні, складські, які пов'язані з доставкою матеріалів в місця використання, реалізаційні. Він пояснює це тим, що, по-перше, матеріали, які використані у виробництві та інших сферах діяльності підприємства, є вже не власне ресурсами, а матеріальними витратами, які входять у собівартість продукції, робіт, послуг або у витрати інших видів діяльності. По-друге, витрати постачання не

обмежуються тільки матеріальними. Значні витрати на транспорт, персонал, утримання складів та інше. По-третє, на межі процесів та ресурсів виникає новий об'єкт – витрати. Процеси перетворюють ресурси у витрати, і таким чином, переносять вартість ресурсів на продукт. І хоча процес перетворення незримий, він, тим паче, відбувається як у просторі, так і в часі [10, с.65-66].

На нашу думку, система класифікацій економічних процесів промислового підприємства має містити достатній і необхідний перелік класифікаційних ознак як теоретичного, так і практичного характеру, що розкривають найбільш важливі сторони відповідного економічного об'єкта з метою глибокого пізнання його внутрішньої структури й визначення шляхів впливу на нього з боку системи управління.

Початковим у вирішенні цього завдання має стати системний аналіз процесів, які здійснюються в окремих сферах діяльності. Він дає підставу виділити такі сфери діяльності та процеси стосовно яких є актуальним оперативне управління:

- інвестиційна діяльність: довгострокові фінансові інвестиції та капітальні інвестиції, що визначаються істотним розходженням процесів. У свою чергу, фінансові інвестиції доцільно поділити на інвестиції, які залучені в економічний обіг свого підприємства, фінансові вкладання в діяльність інших підприємств чи у боргові цінні папери; капітальні інвестиції: процеси капітального будівництва – оформлення документів, пов'язаних з відведенням території, укладання договору, визначення обсягів робіт, вартості, джерел фінансування, приймання робіт і їх етапів тощо. Процес придбання обладнання – це оформлення документів та розрахунки з постачальниками, доставка, передача в монтаж, формування витрат, введення в експлуатацію;

- поточне фінансове забезпечення: залучення банківських кредитів та інших позичених коштів, розрахунки з конкретними контрагентами й податковою системою, регулювання складських залишків продукції, цін і багатьох інших процесів, які забезпечують підтримку фінансової стабільності підприємства;

- матеріальне забезпечення: придбання - вивчення ринку, вибір постачальників та розрахунки, доставка, відпуск у виробництво; зберігання - оптимізація запасів, забезпечення умов для зберігання, формування витрат; реалізація - пошук покупців для продажу зайвих

запасів, відвантаження;

- виробниче обслуговування: ремонт і обслуговування обладнання, транспортне обслуговування, ремонт інших основних засобів, господарське обслуговування, формування витрат;

- виробництво: види послуг і витрати допоміжних виробництв, формування витрат основного виробництва, організація та технологія виробництва, передача продукції на склади, утримання трудових ресурсів. До завдань, які були сформульовані попередниками необхідно додати такі, що мають певний специфічний характер, як контроль норм витрат на одиницю продукції, скорочення відходів і втрат сировини та матеріалів на всіх стадіях виробничого процесу, доцільність взаємозаміни матеріалів, контролю якості ресурсів, які надходять, витрат від браку, простоїв виробництва.

- збут: маркетинг, підготовка продукції до відвантаження, відвантаження.

Таким чином, нами проаналізовано підходи різних авторів щодо класифікації господарських процесів, визначено їх окремі недоліки та поглиблено зміст класифікації за відношенням об'єктів до сфер діяльності.

Існують і інші неточності у базовій класифікації. Групування за видами об'єктів не включає в себе витрати та результати. Це явний недолік, так як в оперативному режимі необхідно обов'язково контролювати відхилення від норм використання ресурсів, витрати від браку, простоїв виробництва, відхилення від кошторисів.

Витрати - важливий об'єкт оперативного управління. Вони утворюються, по-перше, у зв'язку з використанням ресурсів у процесах матеріально-технічного забезпечення, виробництва та збуту, по-друге, у головних сферах діяльності підприємства, які розкривають цільову орієнтацію процесів, по-третє, у конкретних центрах, де проходять процеси відповідних сфер діяльності.

Для цілей оперативного управління витратами підприємства важливе значення має побудова науково обгрунтованої системи класифікацій, яка повинна містити необхідний перелік класифікаційних ознак як теоретичного, так і практичного характеру, що розкривають найбільш важливі сторони відповідного економічного об'єкту з метою глибокого пізнання його внутрішньої структури та визначення шляхів впливу на нього з боку системи управління.

Саме тому необхідно проаналізувати існуючі класифікації витрат, упорядкувати відомі класифікаційні ознаки у єдину систему класифікацій, яка б дозволила розкрити об'єкт за найбільш важливими ознаками, що мають вирішальне значення для наукового пізнання процесів формування витрат та розвитку системи управління витратами в цілому, та оперативного, зокрема.

Питання групування витрат за різними ознаками підіймаються в діючих нормативних актах, що регламентують порядок обліку витрат вітчизняних підприємств. Але при класифікації витрат, у першу чергу, враховуються витрати, які пов'язані з формуванням виробничої собівартості, що підвищує достовірність даних бухгалтерського обліку, але знижує цінність цих даних для економічної роботи, а також не враховує можливості підприємства займатися неосновною та фінансово-інвестиційною діяльністю. Вони не містять класифікацій, які б орієнтували практиків на створення інформаційних облікових моделей, адекватних як внутрішньому складу витрат, так і процесу їх формування.

Досить широко проблеми класифікації витрат підприємств розглянуто в науковій літературі. Автори виділяють велику кількість класифікаційних ознак, які в певній кількості групувань не мають принципових розбіжностей.

Більшість з них базується на класифікаціях представлених в нормативних документах. Зокрема, Ю.С. Цал-Цалко повністю повторює класифікацію наведену у Методичних рекомендаціях та групування витрат за економічними елементами з ПСБО 16 «Витрати», але з більш конкретною характеристикою витрат [13, с.18-25]. Він також поєднує групування витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення, хоча вони мають різну характеристику і використовуються для різноманітних цілей. Місця виникнення витрат – структурні підрозділи підприємства, а центри відповідальності – сфера відповідальності за їх формуванням. Тому не слід поєднувати їх у єдине групування.

Інший підхід до групування витрат представив у своїй праці, присвяченій організації управлінського обліку, В.Ф Палій, який спочатку представляє загальну класифікацію витрат за одинадцятьма ознаками [14, с.14], а в подальшому розгляді наголошує, що управлінський облік витрат необхідно вести в трьох взаємопов'язаних, але відокремлених ракурсах: за елементами, місцями виникнення,

статтями собівартості та калькуляційними об'єктами [14, с.46]. Стосовно перших двох групувань з ним можна погодитися, але, щодо третього, то тут є деякі заперечення. Вважаємо, що в системі оперативного управління, а автор визначає управлінський облік саме внутрішнім оперативним управлінням [14, с.4], недоцільно використовувати поняття собівартість, бо це вже узагальнююча категорія, що є певною сукупністю витрат, які вже здійсненні і розподілені. В оперативному режимі необхідно управляти саме витратами, які формуються в певний момент часу.

У всіх класифікаціях витрат, які ми розглянули у попередньому викладенні відсутній системний підхід до відбору класифікаційних ознак витрат. Дослідники обмежуються розглядом лише деяких напрямків групування витрат, не ставлячи перед собою мети з'ясувати всю сукупність ознак, за якими необхідно класифікувати витрати.

У [15, с.260-261] автор наводить загальний підхід до упорядкування класифікацій витрат, та вважає, що система класифікацій витрат є сукупністю необхідних та достатніх групувань для вирішення конкретних теоретичних та практичних завдань, що має включати дві групи ознак: групування загальноекономічного призначення і групування, які визначають зміст управлінських інформаційних моделей. Останні в свою чергу включають: класифікації витрат для цілей калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, оцінки запасів і визначення фінансових результатів; прийняття управлінських рішень, планування, контролю і регулювання.

Необхідно відмітити, що автор наводить систему класифікацій сукупних витрат промислового підприємства, що містить необхідний перелік класифікаційних ознак як теоретичного, так і практичного характеру, але вони не розкривають найбільш важливі сторони відповідного економічного об'єкта, що не дозволяє пізнати його внутрішню структуру.

Відмінний підхід представлено у [16, с.286-289], де автори запропонували дві різні системи класифікації витрат підприємства в залежності від їхніх цілей. Перша з них спрямована на розкриття внутрішньої структури витрат підприємства і процесів їхнього формування, а друга – на різні види економічної роботи.

Отже, автори зробили спробу побудувати комплексні класифікації витрат підприємства на підставі критичного аналізу

результатів попередників, практичне використання яких припускає не тільки групування витрат за різними ознаками, а також встановлення взаємозв'язків між ними, що створює реальні можливості для поглиблення уявлень про об'єкт і вирішення за допомогою цього актуальних управлінських завдань. Але вони містять деякі недоліки. Повторюється помилка попередників [5, с.211-212] у тому, що не розмежовуються між собою групування, які мають суто теоретичний характер, і класифікації, які характеризуються практичною спрямованістю. Наприклад, у переліку класифікаційних ознак наводяться групування витрат за характером праці та центрами виникнення витрат тощо. Недостатньо обґрунтованою є класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані. На нашу думку, майже всі витрати повинні знаходитися під впливом контрольної функції.

Виходячи з висловлених міркувань і спираючись на результати попередників визначимо наступні класифікаційні ознаки витрат:

- за економічними елементами: це витрати окремих елементів процесу виробництва (сировини, матеріалів, палива, заробітної плати, енергії, амортизації основних засобів) та їхнє виділення повинно передувати іншим групуванням витрат. Тому ця класифікація має важливе значення для нормування, планування, обліку та контролю витрат, виявлення та регулювання виникаючих відхилень;

- за відношенням до носіїв витрат: витрати виробництва втілюються в конкретних виробах, деталях, роботах та послугах. Важливість практичного використання класифікації визначається необхідністю нормування витрат, контролю за дотриманням встановлених норм витрат ресурсів на виробництво конкретних виробів, видів продукції та послуг;

- за відношенням до процесів окремих сфер діяльності (інвестиційна, матеріальне забезпечення, виробниче обслуговування, виробництво продукції, збут). Виділення витрат за цією ознакою дозволить контролювати рівні цих витрат, локалізувати їх стосовно організаційно-структурних підрозділів, які на практиці здійснюють ці процеси, визначити сфери відповідальності підрозділів та посадових осіб за окремі групи витрат, що знаходяться в їх компетенції, оцінити ступінь участі кожного підрозділу в формуванні сукупних витрат.

Класифікація витрат за цими ознаками дає можливість одержати сукупність об'єктивно існуючих групувань, що розкривають внутрішню структуру, процеси формування сукупних витрат та

взаємозв'язку між окремими їх частинами. Вона дозволяє, таким чином, створити теоретичну економічну модель системи витрат підприємства, без якої важко вирішувати завдання управління цього виключно складного економічного об'єкту.

Викладені положення дають змогу зробити наступні висновки:

- необхідна системна класифікація об'єктів для управління;
- спираючись на класифікацію необхідно виробити систему об'єктів, які повинні знаходитися в полі оперативного управління та контролю;
- вихідною повинна бути класифікація об'єктів за сферами діяльності, запропонована в літературі [4, с.67-68]. У ній визначальне значення повинна мати класифікація процесів, бо саме з ними пов'язано використання ресурсів, утворення витрат та одержання результатів. Самі по собі ресурси, витрати та результати не можуть, строго кажучи, розглядатися як об'єкти контролю. Об'єктами контролю являються процеси, які породжують відхилення від заданих характеристик стану ресурсів, розміру витрат, отриманих результатів;
- для розробки системи об'єктів необхідно розділити процеси на складові з таким урахуванням, щоб було можливо контролювати їх в оперативному режимі в залежності від специфіки кожної складової, а потім звести їх воедино стосовно до кожної сфери діяльності.

Наукова новизна результатів дослідження полягає в тому, що, критично розглянуто і уточнено існуючі класифікації об'єктів оперативного контролю. Це дає можливість розробити в наступному цілі і показники діяльності, які повинні знаходитися у полі оперативного управління, зосередити у відповідних організаційних структурах функції, необхідні для ефективного впливу на процеси основних сфер діяльності в оперативному режимі часу, виробити критерії оцінки ефективності системи оперативного управління.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И.Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л.Зернов и др. –М.: Финансы и статистика, 1991. – 224с.
2. Зайцев, Г.І. Організація оперативного управління економічними об'єктами промислового підприємства : автореф. дис.

... канд. екон. наук. : 08.06.02 / Г.І.Зайцев; Одес. держ. екон. ун-т. - Одеса, 1995. - 18с.

3. Суварно, Р.В. Розвиток організації оперативного контролю економічної діяльності промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук. : Одес. держ. екон. ун-т. - Одеса, 1998.- 16с.

4. Паламарчук, А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий : дис. ... канд.экон. наук : 08.06.04 / А.И.Паламарчук ; Восточноукраинский нац. ун-т. – Луганск, 2001. – 185 с.

5. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987 – 239с.

6. Шурупов Г.В. Объекты управления материальным обеспечением производства – классификационный аспект / Труды Одесского политехнического университета. – 2000. -Вып. 3(12). – С.264 – 266.

7. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288с.

8. Теория бухгалтерского учёта: Учебное пособие / Под ред. проф. Б.И.Валуева. – Одеса: ОДЕУ; «Принт Мастер», 2002. – 272с.

9. Зернов, Е.Л. Управление процессами формирования себестоимости промышленной продукции на подготовительных стадиях производства : дис. ... канд. экон. Наук : 08.00.21 / Е.Л.Зернов; Одес. ин-т нар. х-ва. – Одесса, 1988. -155с.

10. Шурупов, Г.В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.01 / Г.В.Шурупов; Одес. гос. экон. ун-т. - Одеса, 2004.- 201с.

11. Максимова, В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф Максимова. - К. : АВРІО, 2005. – 264с.

12. Лоханова, Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія / Н.О.Лоханова. – Херсон: Гринь Д.С., 2012. – 400с.

13. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навчальний посібник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр навч. літератури, 2002. – 656с.

14. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224с.

15. Лоханова, Н.О. Система класифікацій витрат промислового підприємства – проблеми, можливості поглиблення / Н.О. Лоханова // Збірник наукових праць Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. – Кіровоград, 2004. - Вип.5. Ч. II. - С. 250-263.

16. Сафонова, Т.О., Степова, Т.Г. Класифікація витрат як основа інформаційної моделі управління підприємством / Т.О. Сафонова, Т.Г. Степова // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету. - Одеса: ОДЕУ, 2005. – Вип.19. – С.283-289.

Артюх О.В., к.е.н., доцент

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ У СТРУКТУРІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Одним із суттєвих важелів управління фінансовими ресурсами є фінансовий контроль, складовою якого виступає законодавчо регламентована аудиторська діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, його практичне виконання та надання інших аудиторських послуг.

На сучасному етапі одним з найбільш популярних нових напрямків аудиту в Україні є податковий аудит. Причиною до його виникнення та розвитку став той факт, що суб'єкт господарювання у процесі діяльності постійно зіштовхується з проблемами податкового характеру, вирішення яких є можливим при співпраці з незалежними аудиторами.

Податковий аудит, як самостійний напрям аудиторської діяльності, пов'язаний і з появою обліку у системі оподаткування, заснованого на специфічній методології та методичному забезпеченні за особливою нормативно-правовою регламентацією.

На законодавчому рівні податковий аудит на сьогодні не визначений. Відсутність єдиного наукового підходу щодо тлумачення змісту податкового аудиту, його генези, місця в структурі аудиторської діяльності, тенденцій розвитку у системі фінансового контролю свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних

аспектів теорії та практики податкового аудиту.

Загальнонаукова проблема полягає у вирішенні єдиної концепції теорії, методології, організації та методики податкового аудиту. Дослідити одразу усі аспекти вказаної проблематики не є можливим, але започаткувати таку ідею на концептуальному рівні, означити її рушійні моменти видається своєчасним, доцільним і складає мету даного дослідження.

Питання становлення та розвитку податкового аудиту на сучасному етапі досить широко розглядається у фаховій літературі вітчизняними та зарубіжними вченими.

Так, дослідженнями проблем визначення сутності податкового аудиту, його статусу займалися провідні вчені Воїнова Т.С., Войнаренко М.П., Онищенко В.А., Чугаєв О.А.; питання розвитку теорії та практики податкового аудиту в Україні розглядалися у наукових працях Малишкіна О.І, Василькової А.А., Цимбалюк С.Я.; на актуальність дослідження ефективності податкового аудиту у системі регуляторної політики України звертали увагу Жадан І.В., Ревуцька Л.В., Риженко І.С та інші.

Високо оцінюючи науковий вклад у сфері аудиторської діяльності зарубіжних і вітчизняних фахівців варто зауважити, що на сьогодні проблематика концептуальних засад, методології податкового аудиту системно не досліджена, потребує поглибленого вивчення, теоретичного та прикладного переосмислення.

Для досягнення мети цього дослідження, враховуючи вищезазначене, в роботі поставлені наступні завдання для вирішення:

- провести критичний огляд наукових інтерпретацій у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі щодо визначення податкового аудиту, його місця в структурі аудиторської діяльності;
- проаналізувати нормативно-правову регламентацію податкового аудиту;
- розглянути податковий аудит в структурі аудиторської діяльності з урахуванням міжнародного досвіду;
- окреслити напрями подальших досліджень проблематики теорії та практики податкового аудиту.

Дослідження наукових ставлень до зазначеної проблематики у вітчизняній та зарубіжній літературі показує їх суперечливий характер.

Так, ряд дослідників розглядає податковий аудит як різновид

податкового контролю, включаючи його до сфери перевірки лише з боку державних органів.

На думку окремих вчених, податковий аудит – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [40, с.139].

Інші науковці визначають податковий аудит, як урегульовану нормами матеріального і процесуального права діяльність податкових органів з контролю за дотриманням податкового законодавства, яка проводиться шляхом збору, накопичення та аналізу об'єктивних даних про економічні дії та події, вибору об'єктів для документального контролю, дослідження первинних, облікових, звітних документів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), іншої інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків [38].

Окремі автори характеризують податковий аудит як перевірку працівниками податкових органів повноти нарахування та своєчасної сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів» [26, с.14, 29, с.117, 30, с.40].

Податковий аудит як одну з форм податкового контролю розглядають такі науковці, як: Василькова Т.В. та Цимбалюк С.Я., Ревуцька Л. В. [24, 46, с.23-26].

Інші фахівці розмежують поняття податкового контролю і податкового аудиту, та роблять акцент на сукупність прийомів способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності і надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [25, с.120.]

Аналіз спеціальної літератури з теорії та практики фінансового контролю показує, що нині одночасно застосовуються терміни з тотожною імплементацією, як: «аудит оподаткування», «аудит розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами», «аудит системи оподаткування», «аудит податків», «аудит податкової звітності» та інші.

Так, окремі дослідники розподіляють аудит на:

- податковий аудит, який відносять до сфери контролю податкових органів;
- аудит оподаткування, який вважають незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх усунення [31].

На думку І.А. Бажина, податковий аудит - будь-яка перевірка правильності числення і своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від цільової спрямованості і характеру стосунків між суб'єктом і аудитуємою організацією [20, с.56]. У цьому контексті автор виділяє:

- зовнішній податковий аудит, який здійснюється і контролюючими органами, і аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами (що проводиться як в рамках аудиту, так і при наданні супутніх послуг);
- внутрішній податковий аудит, який проводиться ревізійними комісіями і підрозділами внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

Такої ж точки зору дотримується і дослідник Риженко І. Є. [48, с.27].

Залежно від суб'єктів перевірки Малишкін О.І. підрозділяє аудит на:

- податковий, який здійснюється органами державної податкової служби;
- аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту.

На думку вченого, доцільно модифікувати термін «аудит» на законодавчому рівні у запропонованій редакції (рис.1).

Дозволимо не погодитися з позицією вищевказаних авторів, вважаючи, що подібне ставлення до податкового аудиту веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка, виходячи з наступних нормативних підстав.

Дозволимо не погодитися з позицією вищевказаних авторів, вважаючи, що подібне ставлення до податкового аудиту веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка, виходячи з наступних нормативних підстав.

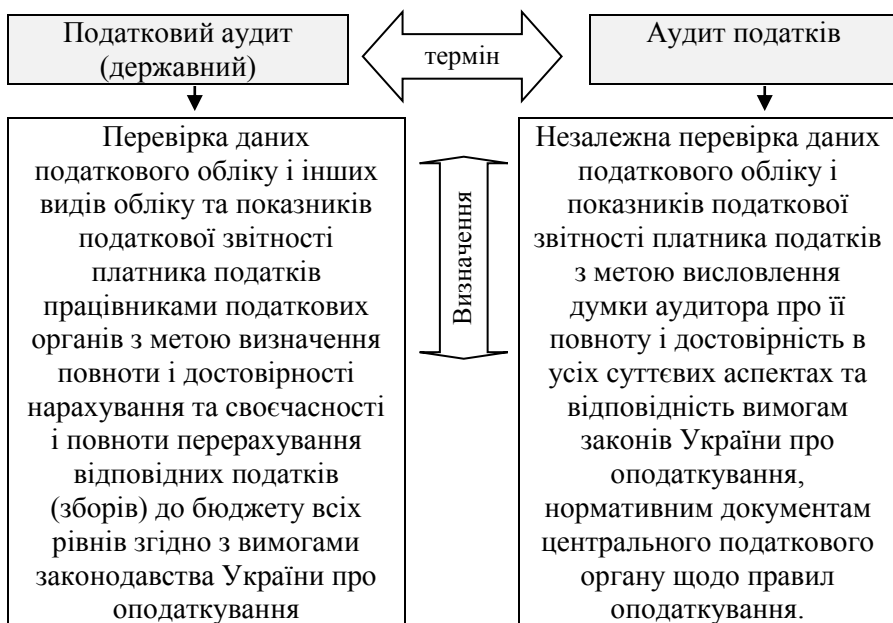


Рис.1. Модифікація терміну «аудит» [37, с. 260]

Дозволимо не погодитися з позицією вищевказаних авторів, вважаючи, що подібне ставлення до податкового аудиту веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка, виходячи з наступних нормативних підстав.

Податковий контроль регламентований вимогами ст. 61, 62 Гл.5, ст. 75-86 Гл.8 Розділу II Податкового кодексу України, визначений, як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, які реалізуються шляхом ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення та регламентованих перевірок щодо дотримання податкового законодавства [1].

Отже, податковий контроль є різновидом державного фінансового контролю, який здійснюється особливими способами.

У цьому контексті, з метою порівняння термінів «податковий контроль» і «податковий аудит» доцільно розглянути сутнісне

навантаження законодавчо регламентованого поняття «аудит».

Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [2]. Основні категорії цього терміну визначені за схемою (рис. 2).

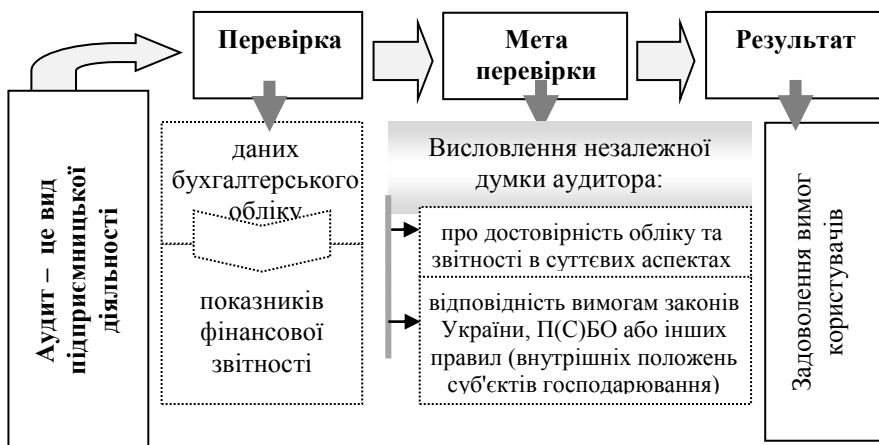


Рис. 2. Понятійні категорії терміну «аудит»

На нашу думку, процедури податкового контролю державних органів у вигляді проведення перевірок не можна ототожнювати з поняттям «податковий аудит» у зв'язку з низкою суттєвих протиріч :

- діяльність державних органів не являється підприємницькою;
- перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів є обов'язковими для суб'єктів господарювання;
- строки проведення перевірок строго регламентовані;
- інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто, комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення перевірки, значне ширше ніж при проведенні аудиту;
- головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або не підтвердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання

та обов'язкового застосування фінансових, адміністративних санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства;

– результати перевірки оформлюються у формі акта або довідки за встановленою формою у двох примірниках, який підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється та особисто вручається платнику податків.

Отже, застосування терміну «податковий аудит» при здійсненні перевірок платників податків державними контролюючими органами щодо дотримання вимог податкового законодавства є некоректним у зв'язку з невідповідністю регламентованого змісту податкового контролю та аудиту.

Визначаючи місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності ряд дослідників класифікують його як:

- частину власно аудиту;
- послугу у сфері аудиторської діяльності.

Огляд найбільш характерних наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності у вітчизняній та зарубіжній літературі наведено у табл. 1.

Аналіз наукових джерел показав принципову розбіжність точок зору дослідників з питання визначення місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

Варто відмітити, що жоден з авторів не досліджував податковий аудит як завдання з надання впевненості, що не є аудитом, у співставленні з нормами Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

У процесі дослідження цієї проблематики доцільно розглянути вітчизняну та міжнародну нормативну регламентацію податкового аудиту.

Податковий аудит належить до сфери аудиторської діяльності, тобто, підприємницької діяльності, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність України».

Таблиця 1

Огляд наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в
структурі аудиторської діяльності

Наукові джерела	Вид аудиту	Послуги у сфері аудиторської діяльності		
		Супутні послуги	Інші послуги	Спеціальне аудиторське завдання (у структурі аудиту)
01	02	03	04	05
Шешукова Т.Г. [50, с. 49]	+			
Орлов Д.В. [41, с. 16]	+			
Попова Л.В., Нікуліна Л.Н. [45, с.5-11]	+			
Лабынцев Н.Т., Кислая И.А. [35, с. 3-9]		+		
Морозова Ж.А. [39, с. 9-13]	+			
Белякова Е.І. [22]				+
Товма Н.А. [49]		+		
Крячко М.С. [33]	+			
Деева Е. А. [28]			+	
Василенко А.А. Нестеренко Н. А., Цепилова Е. С. [28]				+
Городилов М.А. [27, с. 123]	+			
Луцкевич О.В. [36, с. 67]		+		
Алехин Р.Г. [19, с. 101]	+			
Печерська Л.А. [43]				+
Попов М.В. [44]				+
Резниченко Д.С. [47]				+
Іванова Н.А., Ролінський О.В.[32, с.9]				+
Петрік О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. [42, с.198]				+

Сучасні вимоги Міжнародних стандартів аудиту та вітчизняного законодавства не дозволяють трактувати податковий аудит як різновид аудиту, тому що основоположним фактором у визначенні аудиту є перевірка тільки специфічних об'єктів - даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.

При дослідженні практики застосування терміну «податковий аудит» вияснено, що в аудиторській діяльності незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами податковий аудит фактично сприймається як незалежна перевірка обліку та звітності у системі оподаткування з метою визначення правильності нарахування та сплати податків, зборів та інших податкових платежів до бюджету та висловлення думки аудитора про достовірність обліку та звітності в усіх суттєвих аспектах згідно чинному податковому законодавству.

Співставлення дефініцій «аудит» та «податковий аудит» у прикладному аспекті наведено на рис. 3.

З метою визначення місця податкового аудиту в аудиторській діяльності доцільно розглянути інші аудиторські послуги, які за змістом можна ідентифікувати з податковим аудитом.

У цьому контексті важливо звернути увагу на нормативну регламентацію:

- послуг у сфері аудиторської діяльності (зокрема, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та супутні послуги);

- інших видів професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України.

Якщо припустити, що до послуг у сфері аудиторської діяльності відноситься податковий аудит, якому притаманні такі види діяльності, як (за переліком, визначеним Аудиторською палатою України [18], відповідно до міжнародних стандартів аудиту, прийнятих в якості національних):

- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам податкового законодавства;

- перевірка відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам податкового законодавства;

- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості,

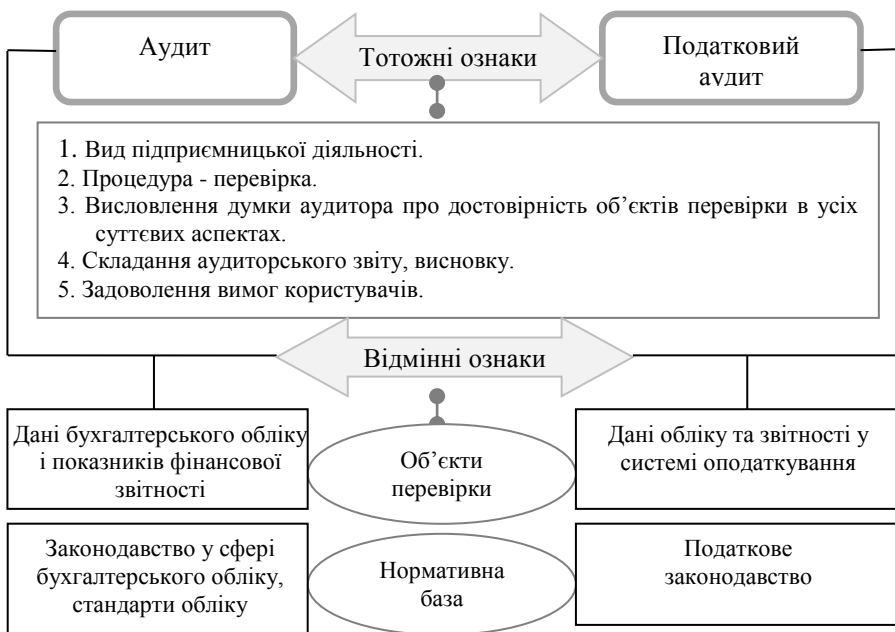


Рис. 3. Співставлення дефініцій «аудит» та «податковий аудит» у прикладному аспекті

то при його здійсненні правомірним буде посилання на вимоги міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», який містить принципи, процедури, відповідні рекомендації для застосування з урахуванням адаптаційного фактору залежно від обставин [11].

Здійснення супутніх послуг, тобто, послуг, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації, регламентовано вимогами міжнародного стандарту супутніх послуг (далі – МССП) 4410 «Завдання з підготовки інформації», який, являючи собою перегляд МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності», розглядає відповідальність практика, що отримав завдання з допомоги управлінському персоналу в підготовці та поданні історичної фінансової та нефінансової інформації без надання будь-якої впевненості щодо цієї інформації.

При цьому, не вимагається перевірка тверджень, на яких ґрунтується ця інформація, а застосовані процедури не призначені та не дають можливості фахівцю висловити будь-яку впевненість про зібрану, упорядковану та узагальнену інформацію. Отже, супутні послуги у сфері аудиту здійснюються за іншими правилами ніж податковий аудит.

Аналіз переліку інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю та визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» за переліком, затвердженим Аудиторською палатою України показав, що за своїм сутнісним навантаженням ці послуги не передбачають виконання завдань щодо висловлення незалежної думки про підтвердження достовірності обліку та звітності у системі оподаткування в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам податкового законодавства. Тому розгляд податкового аудиту як іншої послуги незалежного аудитора за вітчизняними нормами є некоректним. За результатами дослідження нормативної регламентації послуг у сфері аудиторської діяльності можна навести порівняльну характеристику загальних вимог щодо їх виконання (табл. 2).

Порівняльні дані загальних вимог виконання послуг у сфері аудиторської діяльності показують, що податковий аудит можна класифікувати як завдання з надання впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації, і це не суперечить вимогам міжнародних стандартів аудиту.

З цього приводу особливої уваги заслуговує діюча Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та державною податковою службою України від 31.08.2011р., головна мета якої - створення сприятливих податкових умов для розвитку підприємницької діяльності, контролю за додержанням податкового законодавства, правильного обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджетів податків та зборів.

Так, у п. 2.1, 3.2 цієї угоди наводиться термін «аудит податкової звітності», за яким визначено, що аудит податкової звітності платників податків – це виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності, який проводиться аудиторськими фірмами [17].

Таблиця 2

Порівняна характеристика загальних вимог виконання окремих послуг у сфері аудиторської діяльності

Назва послуг	Нормативні засади	Суб'єкт послуг	Елементи виконання послуг	Мета проведення послуг	Вимоги до звіту про виконання послуг
01	02	03	04	05	06
Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації	Міжнародні стандарти контролю якості ↓ Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості ↓ МСЗНВ 3000	Фахівць-практик	Тристоронні відносини, предмет перевірки, критерії до предмета перевірки, докази, звіт	Надання висновку в звіті з надання впевненості щодо результату оцінки або визначення предмету перевірки за належними	Передбачено висловлювання думки про результати оцінки або достовірність об'єктів перевірки
Супутні послуги (завдання з підготовки інформації)	Міжнародні стандарти контролю якості ↓ МССП 4410		Двосторонні відносини, предмет та критерії завдання, збір, узагальнення інформації, звіт	Підготовка інформації	Не передбачено висловлювання думки про достовірність

Отже, Аудиторською палатою України - незалежним органом, створеним для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні, для фахівців у сфері аудиту фактично впроваджується в практику аудит податкової звітності, як завдання з надання впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації.

Розглядаючи словосполучення «аудит податкової звітності», слід зауважити вузьку змістовну спрямованість цієї дефініції.

Перевірка податкової звітності починається тільки після перевірки даних податкового обліку платника податків, тому, на наш

погляд, на практиці доречніше застосовувати термін більш широкого діапазону – «податковий аудит» після його нормативного затвердження на законодавчому рівні.

На сучасному етапі Аудиторською палатою України розробляються заходи щодо реалізації аудиту податкової звітності у співробітництві та взаємодії з державними податковими органами України у напрямку встановлення єдиних методологічних засад при проведенні податкових перевірок та здійснення аудиту податкової звітності аудиторами.

Крім того, рішенням Аудиторської палати України від 28.02.2013р. № 265/9 затверджена Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», в якій ідентифікуються поняття: «аудит податкової звітності» та «податковий аудит», і наводиться визначення, мета, предмет та критерії завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту).

Однак на сьогодні залишаються невирішеними питання єдиної концепції теорії, методології, організації та методики податкового аудиту за об'єктами, які підлягають фундаментальній розробці та обґрунтуванню у напрямку розкриття:

- його концептуальних засад;
- умов завдання з податкового аудиту та його планування;
- інформаційного забезпечення;
- методики організації та проведення завдання;
- методики розрахунку аудиторських ризиків;
- етичних вимог при виконанні завдання;
- порядку документування завдання з аудиту та оформлення результатів перевірки;
- порядку організації контролю за якістю під час виконання завдання;
- критеріїв, яким повинні відповідати аудитори, що мають право здійснювати податковий аудит та надавати висновки (звіти).

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти аудиту визначають лише загальний методологічний підхід та принципи до його проведення, проте не регламентують конкретні дії, прийоми, процедури, вживані в процесі аудиторської діяльності.

Цікавим і корисним є зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики визначення та місця податкового аудиту в аудиторській діяльності (табл.3).

Таблиця 3

**Нормативне вирішення проблематики визначення та місця
податкового аудиту в аудиторській діяльності
Російської Федерації (РФ)**

Основні нормативно-правові акти у сфері аудиторської діяльності	Визначення терміну «Податковий аудит»	Примітки
01	02	03
Федеральные стандарты аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [16]	Податковий аудит - це виконання аудиторською організацією спеціального аудиторського завдання по розгляду бухгалтерських і податкових звітів економічного суб'єкта з метою висловлювання думки про міру достовірності і відповідності у всіх істотних аспектах нормам, встановленим законодавством, порядку формування, віддзеркалення в обліку і сплати економічним суб'єктом податків і інших платежів до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди	Спеціальне аудиторське завдання
Концепция развития Налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации [14]	Податковий аудит (внутрішній) – це незалежний експертний розгляд спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу заявлених у встановленому чинним законодавством порядку заперечень (розбіжностей) по акту податкового контролю, заяв і скарг фізичних і юридичних осіб на дії або бездіяльність податкових органів; заяв і скарг фізичних і юридичних осіб на акти ненормативного характеру податкових органів, пов'язаних із застосуванням законодавства Російської Федерації стосовно податків і зборів; розгляд інших актів законодавства Російської Федерації, контроль за виконанням яких покладений на податкові органи.	

Так, у відповідності до вимог нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності Російської Федерації податковий аудит розглядається, як:

- спеціальне аудиторське завдання, що виконується аудиторською організацією;

- незалежна експертиза, що проводиться спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу (табл. 3).

Нормативні акти у сфері аудиторської діяльності Республіки Білорусь не містять визначення терміну «податковий аудит», але на законодавчому рівні використовуються тотожні поняття, такі як:

- аудит звітності, підготовленої відповідно до інших принципів обліку і звітності, зокрема, для ведення податкового обліку, складання податкової звітності для спеціальних цілей;

- аудит достовірності податкової декларації (розрахунку);

- аудит даних книги обліку доходів і витрат організацій і індивідуальних підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування [5, 15].

У відповідності до Національних правил аудиторської діяльності Республіки Білорусь, розроблених на підставі міжнародних стандартів аудиту, такі форми аудиту розглядаються як спеціальні аудиторські завдання.

Аналіз нормативної бази у сфері аудиторської діяльності інших країн показав, що на законодавчому рівні термін «податковий аудит» на сьогодні не визначений, але аудиторська діяльність, що пов'язана з перевіркою податкового обліку та податкової звітності, регламентована як послуги у сфері аудиту (табл.4).

Необхідно зауважити, що незважаючи на нормативну невизначеність податкового аудиту, його неоднозначне тлумачення, міжнародний досвід останніх років свідчить про активне розповсюдження і розвиток такого виду аудиторської діяльності.

Так, в країнах з м'яким податковим режимом (Індія, КНР, Австралія, Сінгапур, Кіпр, Люксембург, Ліхтенштейн) набуває поширення аудиторська концепція перевірок обліку та звітності у системі оподаткування.

У країнах, де є жорстке податкове законодавство з високим рівням оподаткування (Німеччина, Франція, США, Великобританія, Швеція), пріоритет віддається державній системі податкового контролю, заснованій на ревізійній концепції [21].

Таблиця 4

**Зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики місця
податкового аудиту в аудиторській діяльності**

Назва країни	Основні нормативно-правові акти у сфері аудиторської діяльності	Нормативна адаптація податкового аудиту в аудиторській діяльності
01	02	03
Республіка Казахстан	Закон «Про аудиторську діяльність» [7] Довідка: в якості національних стандартів аудита прийняті міжнародні стандарти аудиту	Вид супутніх послуг з профілю своєї діяльності відповідно до стандартів аудиту
Киргизька республіка	Закон «Про аудиторську діяльність» [8] Довідка: в якості національних стандартів аудита прийняті міжнародні стандарти аудиту	Вид супутніх послуг як виконання зобов'язань по погоджених процедурах
Республіка Узбекистан	Закон «Про аудиторську діяльність» [10] Національний стандарт аудиту №90 «Професійні послуги аудиторських організацій» [13]	Вид інших професійних послуг, передбачених національними стандартами аудиторської діяльності
Республіка Азербайджан	Закон «Про аудиторську службу» [3] Закон « Про внутрішній аудит» [4] Положення «Про Палату аудиторів» Національні аудиторські стандарти	Вид послуг, передбачених національними аудиторськими стандартами
Грузія	Закон «Про аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності» [6] Довідка: застосовуються міжнародні стандарти аудиту	Вид професійних послуг
Республіка Молдова	Закон «Про аудиторську діяльність» [9]	Вид послуг у складі аудиторської діяльності

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що відсутність у вітчизняній та міжнародній практиці належного наукового обґрунтування концептуальних засад податкового аудиту, законодавчої регламентації, методичного забезпечення приводить до неоднозначного тлумачення податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

Тому проблематика стану та розвитку вітчизняного податкового аудиту у напрямку наближення до стандартів Європейського Союзу на сучасному етапі потребує подальших досліджень, які повинні базуватися на переосмисленні теорії та практики аудиторської діяльності.

Наукове і прикладне обґрунтування напрямів удосконалення системи податкового аудиту є необхідним процесом, пов'язаним з реформуванням господарського обліку, аудиту, як складової фінансового контролю, та, в цілому, національної економіки України.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1.Податковий кодекс України //Дебет-Кредит. - 2010. - № 52 / 2010. – 288 с.

2.Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3125-ХІІ [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// zakon. rada. gov. ua](http://zakon.rada.gov.ua).

3.Закон Азербайджанської Республіки «Об аудиторской службе» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// base. spininform. ru/ show_ doc.fwx?rgn=2874](http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=2874).

4.Закон Азербайджанської Республіки «О внутреннем аудите» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// base. spininform. ru/ show _ doc. fwx?rgn=17796](http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=17796).

5.Закон Республіки Білорусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013г. № 56-3 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http :// ng. By /ru/issues?art_id=77874](http://ng.By/ru/issues?art_id=77874).

6.Закон Грузії «Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности» 29.06.2012г. № 6598-вс [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://matsne.gov.ge/index.php? option=com_ldmssearch&view= docView&id=1698895&lang=ru](https://matsne.gov.ge/index.php?option=com_ldmssearch&view=docView&id=1698895&lang=ru).

7.Закон Республіки Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20.11.1998г. № 304, по состоянию на 04.07.2013 г. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// www. pavlodar. com/ zakon /? Dok = 00040&all=all](http://www.pavlodar.com/zakon/?Dok=00040&all=all).

8.Закон Киргизької республіки «Об аудиторской деятельности» от 30.07.2002г. № 134, по состоянию на 29.06.2009г. № 196 [Електронний ресурс].- Режим доступу: [http:// www. nbkr. kg/ index1 .jsp? item =55&lang](http://www.nbkr.kg/index1.jsp?item=55&lang).

9.Закон Республіки Молдова «Об аудиторской деятельности» (в редакції від 01.03.2013р. №24) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// base.spininform. ru/show_ doc.fwx?rgn=19246](http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=19246).

10.Закон Республіки Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 9.12.1992г. №734-ХІІ (с изменениями по состоянию на 14.05.2014г. №ЗРУ-372) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http: // base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=1059](http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=1059).

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2012 року. Частина 1, 2 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.2.pdf.

12. Рішення Аудиторської палати України за № 290/7 від 27.02.2014р. «Про застосування стандартів аудиту та етики» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/675-2014>.

13. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан №90 «Профессиональные услуги аудиторских организаций» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://fmc.uz/legisl.php?n=nsa90>.

14. Концепция развития Налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации, одобрена распоряжением ФНС России от 01.09.2006 г. №130 (Приложение № 1) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://gigabaza.ru/doc/14130.html>.

15. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002г. № 8 «Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic40/text995.htm>.

16. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г. (Протокол N 1) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.referent.ru/1/41137>.

17. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та державною податковою службою України від 31.08.2011р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://news.yurist-online.com/laws/37720/>.

18. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджено рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 р. № 244/14, зі змінами рішення Аудиторської палати України від 19.12.2013 р. № 286/9 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=1874.

19. Алехин Р.Г. Моделирование и оптимизация аудита налогообложения предприятий: дис. канд. экон. наук. М., 2006. 155 с.

20. Бажин И.А. Налоговый аудит: объект, цели, задачи // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 56–60.

21. Бачурин Д.Г. Негосударственный налоговый аудит в совершенствовании отечественной системы налогового администрирования // газета «Налоги», 2011, № 22.

22.Белякова Е.І. Аналитические процедуры в аудите налога на добавленную стоимость /Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Москва. 2012 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://lib.znate.ru/docs/index-39524.html>.

23.Василенко А.А., Нестеренко Н.А., Цепилова Е.С. Учет и аудит налогооблагаемых показателей. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2009. - 313 с.

24.Василькова Т.В., Цимбалюк С.Я. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практ. конференції. - Ірпінь: Національна академія ДПСУ, 2004.- 422с.

25.Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // БизнесИнформ. – 2009. – № 12. – С. 120–122.

26.Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. К.: «Академія», 2009.- С.14.

27.Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Т.Г Шешукова, М.А. Городилов.– М.: Финансы и статистика, 2005. –184 с.

28.Деева Е.А. Теоретические и методические аспекты формирования системы налогового аудита налога на добавленную стоимость. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Воронеж, 2007 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/teoreticheskie-i-metodicheskie-aspekty-formirovaniya-sistemy-nalogovogo-audita-naloga-na-dob>.

29.Жадан І. В. Податковий аудит у системі державної регуляторної політики України: генеза та еволюція. Науковий вісник Національного університету ДПСУ, №2(53). 2011. – С. 117.

30.Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. «Облік і аудит» Термінологічний словник, 2-ге видання, доопрацьоване та доповнен. – Львів. Видавництво Львівської політехніки. – 2012. – 630с. – С. 40.

31.Иванова Е.С. О сущности понятия «аудит налогообложения» в соотношении с понятиями «налоговый аудит» и «налоговый консалтинг». 2011. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/text/36910870/>.

- 32.Іванова Н.А. Організація і методика аудиту/ Н.А.Іванова, О.В. Ролінський: [навч. посібн.].- К.: ЦУЛ, 2008.- 216с.
- 33.Крячко М.С. Налоговый аудит [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// auditsrv. ru/ uslugi / auditorskie-uslugi/asz/nal-audit](http://auditsrv.ru/uslugi/auditorskie-uslugi/asz/nal-audit).
- 34.Лабынцев Н.Т., Косова Н.С. Налоговый аудит: стандартизация и методика. Монография. - Ростов-н/Д.: РГЭУ "РИНХ", 2003. – 164с.
- 35.Лабынцев Н.Т., Кислая И.А. Специфика налогового аудита: цели, задачи, исходная информация // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 3–9.
- 36.Луцкевич О.В. Особенности налогового аудита в организациях, имеющих обособленные подразделения // Бухгалтерский учет. 2007. №4. – С. 66-68.
- 37.Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [текст]: навчально-практичний посібник /О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с., С. 261.
- 38.Микитюк А.А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України. Авт. дисертації на здобуття наукового ступеня к.ю.н. Ірпінь – 2010 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// www.irbis-nbuv. gov. ua/.../ cgiirbis_64.exe?](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe)
- 39.Морозова Ж.А. Налоговый аудит: практическое руководство. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 187 с.
- 40.Онищенко В.А. Податковий аудит: [навчальний посібник] / В.А.Онищенко, А.О. Чугаєв – Ірпінь: Академія ДПСУ, 2003. –398 с.
- 41.Орлов Д.В. К вопросу о понятии «налоговый аудит» // Вестник Пермского университета, вып. 4(11).- 2011.
- 42.Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності:[навч. посібник]/ О.А. Петрик, В.Я. Савченко Д.Є. Свідерський. -К.: КНЕУ, 2008.-472с.
- 43.Печерська Л.А. Организация и регулирование правил аудита налога на прибыль торговой организации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2012.
- 44.Попов М.В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности "Аудиторские ведомости", 2009, № 11.
- 45.Попова Л.В., Нікуліна Л.Н. Аудит налогообложения: учеб. пособие. М.: Дело и Сервис, 2009. -192 с.
- 46.Ревуцька, Л. В. Теоретичні основи сутності податкового аудиту // Економіка та держава. – 2009.– № 10.– С. 23-26.

47.Резниченко Д.С. Модель нгалогового аудита в строительных организациях. Научный журнал КубГАУ, №70(06), 2011 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ej.kubagro.ru/2011/06/pdf/47.pdf>.

48.Риженко І. Є. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування //Науковий журнал «Економіка розвитку». - 2010 . - №1(53).- С. 26-28.

49.Товма Н.А. Совершенствование методики проведения налогового аудита. г. Алматы, Республика Казахстан [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://lib.znate.ru/docs/index-39524.html>.

50.Шешукова Т.Г. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках: монографія /Т.Г. Шешукова, Д.В. Орлов; Пермский гос. нац.- исслед. ун-т.- Пермь, 2012.- 283с., С. 49.

Слобдяник Ю.Б., к.е.н., доцент

ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Демократизація суспільства, зміни в економіці потребують нових підходів до організації контролю, орієнтованого на якість, інновації, ефективність кадрового потенціалу тощо. Прозорість, відкритість і підзвітність органів держави суспільству забезпечує законність їх дій. Тому сучасна система контролю в державі має виходити із інтересів громадськості, ставити владні органи і окремих чиновників під контроль суспільства, забезпечувати незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в країні.

Інститут державного аудиту є відносно новим для України, як і для інших країн пострадянського простору. Новою для нашого сприйняття стала система суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі виборців (громадян – платників податків) в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами. Укорінення цієї ідеї у свідомості громадян пов'язане зі змінами у світогляді, в уявленнях про принципи взаємовідносин особи, суспільства і держави. Проте у багатьох країнах з давніми традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства зовнішній аудит є обов'язковим елементом суспільного управління фінансами. Належне

функціонування системи державного аудиту дозволяє завчасно виявляти відхилення від прийнятих стандартів законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами. Разом з тим відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Але світова теорія і практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалося у XIX столітті. Західна практика аудиту політичних партій, громадських організацій, соціальних проблем, навколишнього середовища, національних відносин тощо сьогодні в Україні лише почала обговорюватися.

Зазначене і обумовило необхідність проведення досліджень у сфері аудиту державних фінансів. Для повного розуміння процесів, що відбуваються у цій сфері сьогодні, зробимо стислий історичний екскурс.

Системи контролю державних фінансів зарубіжних країн розвивалися еволюційним шляхом в напрямку розширення зовнішнього незалежного контролю. Побудова демократичних суспільств на засадах сталого розвитку вимагала відповідних змін і у контрольних системах держав. Після Другої світової війни було покладено початок заснуванню міжнародних організацій, що об'єднують вищі контрольні органи різних країн, а також розробці стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації. Виникнення таких об'єднань значно вплинуло на сучасну історію розвитку державного аудиту, адже виявило синергійний ефект – поєднання зусиль багатьох держав, обмін кращим досвідом між ними дозволили удосконалити контрольні системи учасників з найменшими втратами і в коротші терміни.

Головним фундатором об'єднання вищих органів контролю державних фінансів країн-членів ООН, стала Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), що була заснована у 1953 р. Основним завданням INTOSAI є надання державним аудиторам усього світу можливості обміну інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері державного аудиту та застосування професійних стандартів і кращої методології, що становить спільний інтерес. INTOSAI декларує сприяння ефективному державному управлінню

шляхом заохочення вищих органів державного аудиту до підтримки урядів у вдосконаленні їх діяльності, підвищенні прозорості бюджетної сфери, забезпеченні підзвітності, боротьбі з корупцією, сприянні кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь нації.

Сьогодні практично у кожній країні є вищий орган державного аудиту, призначений для підтримки конституційного поділу обов'язків між урядом і парламентом. Зазвичай він формується відособлено від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади. У демократичних країнах його незалежність завжди гарантується законом, адже аудит державних фінансів допомагає забезпечувати демократичний контроль і сприяти ефективному і надійному державному управлінню.

Початок 2000-х рр. охарактеризувався зміною підходів до організації державного аудиту, що супроводжується оновленням повноважень вищих контрольних органів багатьох країн, переорієнтацією їх на здійснення державного аудиту. На порядок денний вийшли стратегічні задачі вищого органу державного аудиту – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління. Основними вимогами стало залучення широких кіл громадськості до контролю за діяльністю урядів, підзвітність органів державної влади суспільству, прозорість їх діяльності та відповідальність. Крім того, відбулося розширення кола підконтрольних суб'єктів, що включає в себе не лише державні установи та підприємства, а й приватних суб'єктів господарювання.

Глобалізаційні процеси сприяли напрацюванню і широкому застосуванню міжнародних стандартів обліку, звітності й аудиту, що вплинуло і на необхідність уніфікації форм, методів і прийомів у сфері контролю державних фінансів. У сфері державного аудиту стандартизація розпочалася не так давно. Керівна рада Комітету INTOSAI з професійних стандартів на засіданні у Вашингтоні у 2006 р. затвердила так званий «подвійний підхід» (dual approach), який полягав у тому, щоб визнати для державного аудиту стандарти, що регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх недостатньо, розробити власні. Це дозволило певним чином уніфікувати підходи до проведення державного аудиту, визначити єдині принципи і правила, що сприяє впровадженню найкращих

технологій, досягнень світової науки і практики контролю, спрямоване на забезпечення високої якості, економічності, ефективності та транспарентності діяльності вищих органів державного аудиту.

Разом з тим проводилася подальша робота у напрямку розробки єдиних Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI). Перший комплект ISSAI був представлений і схвалений на XX Конгресі INTOSAI у Південній Африці у 2010 році. А вже у 2013 р. після тривалого обговорення і консультацій було оновлено фундаментальні принципи державного аудиту відповідно до сучасних вимог. Відтепер ISSAI встановлює обов'язкові для всіх фундаментальні принципи, що застосовуються у сфері державного аудиту.

Сучасний період трансформації системи контролю державних фінансів в Україні багато в чому обумовлений особливостями контрольної системи, що дісталася у спадок від колишнього СРСР. Майже повна відсутність приватної власності у СРСР не сприяла розвитку незалежного аудиту, як це відбувалося у зарубіжних країнах. Фінансовий контроль єдиного власника – держави – розвивався за загальними тенденціями, удосконалювався, набував певних рис незалежності. Державні контрольні органи по суті були представниками власника, проводили тотальний контроль усіх економічних суб'єктів і цього було достатньо. Саме тому такий контроль отримав назву «державний фінансовий контроль».

Початок розвитку державного аудиту в Україні було покладено заснуванням у 1996 р. Рахункової палати, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів. Проте вперше термін «аудит» у сфері державних фінансів було застосовано лише у 2001 р. у Бюджетному Кодексі, у статті 26 якого зазначалося, що зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом [1]. І лише в результаті прийняття у 2005 р. Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було дано офіційне трактування

терміну «державний фінансовий аудит» та скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби, а також встановлено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюватимуться на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту [2].

Зауважимо, що з самого початку застосування терміну «державний аудит» не сприймалося професійною спільнотою аудиторів. Пояснюється це тим, що насправді незалежну оцінку ефективності використання державних ресурсів можуть надати лише органи, що мають функціональну, організаційну та фінансову незалежність по відношенню до об'єкта перевірки. Незалежність державних органів, що мали проводити державний аудит, у цьому сенсі уявлялася неможливою.

Саме в цей час автор долучився до проведення досліджень у сфері державного аудиту, що дало змогу відстежити трансформацію ставлення до ідеї проведення державного аудиту не лише з боку професійної спільноти, але й з боку всього українського суспільства. Крім того, дослідження тривалого процесу становлення державного аудиту в зарубіжних країнах, прикладів кращої практики та аналіз національних особливостей дозволили розробити ґрунтовні пропозиції щодо подальшого розвитку вітчизняного державного аудиту [3].

Зауважимо, що в ході досліджень було визначено некоректність вимог чинного вітчизняного законодавства щодо покладення розширених функцій у сфері державного аудиту на Державну фінансову інспекцію. На наш погляд, подальший інституційний розвиток Рахункової палати, як вищого органу державного аудиту, дозволить повноцінно реалізувати державний аудит та досягти його мети – забезпечити транспарентність системи державного управління. Разом з тим нерозвинена організаційна структура не лише не дозволяє повноцінно виконувати покладені на Рахункову палату функції, але й гальмує її розвиток у майбутньому. Так, станом на 31.12.2012 фактична кількість працівників Рахункової палати налічувала 454 особи, або 84 % від затвердженої штатної чисельності. Крім того, за останні 5 років чисельність поступово зменшувалася – від 500 осіб у 2008 р. до 454 у 2012 р. [4].

Вищевикладене стало потужним чинником, що спонукав автора розглядати можливості залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту. Зауважимо, що практичне втілення цієї ідеї потребує численних організаційних та методичних напрацювань, а, головне, – усвідомлення необхідності цього кроку суспільством, державними органами і незалежними аудиторами. Означена співпраця є новою для вітчизняної практики, раніше не застосовувалася, проте має своє переваги. Приміром, недостатньо розгалужена структура Рахункової палати не дозволяє оперативно і з найменшими витратами отримати інформацію з регіонів під час здійснення окремих аудитів. Залучення до проведення певних робіт аудиторів, що працюють у регіонах, з дотриманням принципів державного аудиту і контролем якості з боку Рахункової палати дозволило б значно розширити можливості останньої. Слід зауважити, що залучення приватних аудиторів доречне не для всіх об'єктів державного аудиту, але може підвищити ефективність функціонування всієї системи.

Задля усвідомлення міркувань незалежних аудиторів щодо зазначеної проблеми і було проведене дослідження, результати якого оприлюднимо далі.

Метою опитування було отримання експертної думки щодо організації проведення державного аудиту, а також необхідності та можливості залучення до цього процесу незалежних аудиторів. Питання до експертів були оформлені у вигляді анкети, 300 примірників якої було розіслано за адресами, а також поширені серед учасників групи журналу «Аудитор України» у соціальній мережі Facebook. На момент оприлюднення результатів було отримано відповіді від 104 незалежних аудиторів з усіх регіонів України. Автор висловлює вдячність всім, хто взяв участь у цьому дослідженні, оскільки його результати дають можливість більш точно визначити основні проблемні аспекти проведення державного аудиту на сучасному етапі, а також обґрунтувати подальші кроки його розвитку.

Отже, 97,1 % опитаних вважають необхідним проведення аудиту державних фінансів, оскільки аудит є більш дієвим для визначення прозорості та ефективності використання державних ресурсів. Відповідно 2,9 % вважають достатнім проведення державного фінансового контролю у вигляді ревізій та перевірок. При цьому 98,1 % респондентів схвалюють залучення незалежних

аудиторів до проведення державного аудиту, мотивуючи це можливостями забезпечення прозорості використання державних ресурсів (4,9 %), розширенням ринку аудиторських послуг (2,9 %) та обома причинами одночасно (90,3 %). Цікаво, що негативне ставлення до залучення незалежних аудиторів до процесу державного аудиту (1,9 %) було пояснене небажанням витратити час на освоєння цієї сфери, тобто суто суб'єктивними причинами.

Важливим, з огляду на мету дослідження, став блок питань стосовно професійної підготовки до проведення державного аудиту та обізнаності незалежних аудиторів зі згадуваними вище Міжнародними стандартами вищих органів державного аудиту (ISSAI). Так, 58,3 % респондентів зазначили, що знають про існування цих стандартів, проте звертатися до них у своїй професійній діяльності не мали потреби, 30,1 % опитаних не зверталися до цих стандартів, а 11,6 % зауважили, що працювали зі стандартами ISSAI. Разом з тим на питання щодо рівня потрібної додаткової фахової підготовки аудиторів для залучення їх до проведення державного аудиту відповіді розподілилися таким чином: 44,7 % аудиторів вважають, що достатньо звичайних курсів підвищення кваліфікації до 40 годин, 27,2 % висловилися за більш тривалу підготовку (1–3 місяці), а 28,1 % опитаних впевнені, що додаткова підготовка не потрібна. На підтвердження останньої тези серед опитаних висловлювалися думки, що сертифікат аудитора є доказом вищої кваліфікації та можливе лише встановлення вимог до досвіду роботи аудитора (наприклад, «не менше ніж __ років»). Також зауважували, що має бути розроблена методика перевірки та формат підсумкового документу.

Цікавим виявився розподіл відповідей на поставлене нами дещо провокаційне питання «Чи доводилося Вам брати участь у проведенні аудиту ефективності?». Так, 11,7 % опитаних зауважили, що аудит ефективності не проводиться незалежними аудиторами, 38,8 % визнали, що не брали участь в аудиті ефективності, 30,1 % – брали участь частково шляхом надання консультацій. Водночас 19,4 % опитаних аудиторів відповіли, що брали участь у проведенні аудиту ефективності, і лише один з них зауважив, що це відбувалося в межах надання супутніх аудиторських послуг за Міжнародними стандартами аудиту, а не в рамках перевірок Державної фінансової інспекції.

На питання щодо оцінки можливості проведення аудиту

органами Державної фінансової інспекції було отримано такі відповіді: 4,9 % позитивно розцінюють таку можливість, що відповідає вимогам часу, 8,7 % не змогли відповісти на це питання, 66,0 % опитаних переконані, що аудит може проводитися лише незалежними аудиторами. Також нами було запропоновано респондентам дати власну відповідь на поставлене питання. Відповідно серед 20,4 % опитаних, що скористалися цією можливістю, висловлювалися наступні міркування:

- проведення аудиту органами Держфінінспекції є можливим, але цього недостатньо;
- необхідно проводити аудит органами Держфінінспекції і один раз на 3 роки незалежними аудиторами;
- аудит може проводитися лише незалежними аудиторами, а його результати прийматимуться державними органами;
- аудит, що проводиться органами Держфінінспекції, по суті є ревізією і може призвести до корупції, як і проведення перевірок іншими контролюючими органами;
- необхідно делегувати незалежним аудиторам проведення аудиту, а за Держфінінспекцією залишити моніторинг цих перевірок;
- потрібен поділ перевірок між Держфінінспекцією (значущі підприємства, організації, установи) та аудиторськими фірмами.

Крім того, висловлювалася думка, що Держфінінспекція не може проводити аудит у зв'язку з тим, що не є повністю незалежною. Оскільки дотримання принципу незалежності є ключовою ознакою аудиту, нами було запропоновано оцінити забезпечення незалежності фахівців Державної фінансової інспекції та Рахункової палати під час виконання ними своїх професійних функцій. Отже, за результатами опитування 69,9 % аудиторів зауважують, що фахівці Держфінінспекції не є незалежними, 8,7 % вважають, що їх незалежність можна забезпечити законодавчо, а 21,4 % наголошують на існуванні певних обмежень їх незалежності. Серед основних факторів, що обмежують незалежність фахівців Держфінінспекції, було названо наступні:

- наявність вищестоящего керівництва;
- залежність від керівництва та їх планів;
- призначення наказом фахівця для проведення перевірки, який починає працювати до вивчення клієнта та оцінки факторів незалежності;

- відсутність процедури якості прийняття клієнта чи продовження співпраці;
- наявність впливу на фахівців Держфінінспекції уряду та інших державних органів;
- необхідність наповнення державного бюджету, наявність корупції;
- утворення у державі системи збору коштів, за якою домовленість досягається з контролерами за умови узгодження суми коштів, які будуть виділені для Акту. Нерезультативні перевірки не допускаються;
- зацікавленість у поповненні бюджету (або власного, або державного) будь-яким способом, що спричиняє загрозу тиску.

На аналогічне питання щодо оцінки забезпечення незалежності фахівців Рахункової палати під час виконання ними своїх професійних функцій було отримано наступні відповіді: 41,7 % аудиторів заперечують можливість незалежності Рахункової палати, 43,7 % вважають можливим законодавче забезпечення її незалежності, а 14,6 % погоджуються з частковою незалежністю, на якій позначається дія таких факторів, як вплив уряду, загрози власного інтересу, відсутність професійного контролю за самою Рахунковою палатою. Крім того, опитувані висловлювали думки щодо можливого розв'язання проблем незалежності шляхом формування групи перевірки, що складатиметься з представників Рахункової палати та незалежних аудиторів у співвідношенні 50/50, та залучення громадських організацій до контролю функціонування самої Рахункової палати.

Питання щодо того, хто має узгоджувати та координувати залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту, викликало найбільшу дискусію серед експертів, 32,0 % яких переконані, що це має бути Аудиторська палата України. При цьому 23,3 % опитаних вважають, що координатором має виступати Рахункова палата України, адже відповідно до законодавства АПУ має вплив на аудиторів, оскільки проводить перевірку контролю якості та здійснює регулювання аудиторської діяльності, що може стати обмеженням незалежності аудиту. Проте 44,7 % аудиторів висловили власне бачення координування процесу залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту, що має проводитися іншим органом або у співпраці, зокрема:

- громадською організацією контролю;
- Міністерством фінансів і Аудиторською палатою України;
- колегіальним органом, що включає представників незалежних професійних організацій;
- громадською Спілкою аудиторів, яка є незалежною;
- Спілкою аудиторів України, яка може взяти участь в координації, методичному забезпеченні та співпраці з Рахунковою палатою;
- Міністерством фінансів, оскільки саме це міністерство є замовником послуг;
- спільна робота Рахункової палати, Аудиторської палати України та Спілки аудиторів України;
- органом виконавчої влади;
- Аудиторською палатою України за документом, що розроблений спільно з Рахунковою палатою;
- новоствореним Вищим органом фінансового контролю як громадською організацією.

Також було висловлено думку щодо необхідності розробки стандартів аудиту державних коштів. При цьому аудиторські фірми мають проходити відповідне навчання за цими стандартами та акредитацію, а вибір аудитора має проходити кожного разу на тендерній основі. Таким чином, отримані результати проведеного дослідження свідчать про те, що професійна спільнота незалежних аудиторів усвідомлює важливість і необхідність співпраці у сфері аудиту державних фінансів. Варіанти можливого залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту можуть виноситися на широке обговорення. Водночас оцінка незалежності Рахункової палати з боку професіоналів відображає в цілому невисоку підтримку її функціонування у сучасному українському суспільстві. На нашу думку, це спричинено низькою поінформованістю громадськості щодо діяльності Рахункової палати та відсутністю реальних механізмів реагування на виявлені нею порушення.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що результати опитування незалежних аудиторів обґрунтовують необхідність подальших розробок у цій сфері. Важливими уявляються пропозиції, що дозволять на практиці реалізувати ідею залучення до проведення державного аудиту незалежних аудиторів. Отже, розроблене автором методичне забезпечення організації і проведення державного аудиту з

урахуванням оновлених вимог Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI), зокрема Стандарт «Порядок залучення приватних аудиторів до проведення державного аудиту», а також окремі форми робочих документів аудитора, можуть стати основою для наступного обговорення у професійних колах.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37. – ст. 189.
2. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : закон України від 15.12.2005 № 3202-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 14. – ст. 117.
3. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми :ФОП Наталуха А. С., 2014. – 321 с. – ISBN 978-966-2746-03-7.
4. Звіти Рахункової палати за 2003–2012 рр. [Електронний ресурс] / Рахункова палата. – Режим доступу : www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826?page=0.

Самострол С.В., ст..викладач.

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОЦІНКИ АУДИТОРА

1.Необхідність оцінки системи внутрішнього контролю підприємства під час проведення зовнішнього аудиту.

Наявність внутрішнього контролю на всіх рівнях управління є вимогою господарювання сучасного підприємства. Ефективний управлінський контроль в цілому забезпечує певні гарантії успішної діяльності підприємства у конкурентному середовищі ринкових відносин.

МСА вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм протягом планування та

виконання аудиту, зокрема стосовно ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання [1].

Таким чином, відповідно до вимог стандартів в ході аудиторської перевірки, наряду з іншими питаннями, здійснюється вивчення та оцінка стану СВК підприємства. Характер і якість аудиторської перевірки багато в чому будуть залежати від такої оцінки існуючої системи внутрішнього контролю клієнта. Для зовнішнього аудитора важливим є досягнення розуміння даної системи, заходів контролю та основних дій, які застосовує суб'єкт господарювання з, метою моніторингу функціонування внутрішнього контролю щодо питань формування показників фінансової звітності. Така оцінка СВК необхідна аудитору для якісного планування аудиту, розуміння обсягу дій управлінського персоналу підприємства для отримання правильної і повної інформації стосовно результатів діяльності підприємства. Також вона пов'язана з визначенням існування довіри до наданих даних і можливістю використання результатів внутрішнього контролю при здійсненні власної перевірки.

Достатня уява аудитора про структуру контролю, напрями його реального функціонування дозволяє йому визначити: типи можливих відхилень та чинники, які впливають на ризики суттєвого викривлення; ступінь властивого ризику; розробити методику проведення перевірки з метою їх виявлення.

Питання місця і ролі внутрішнього контролю у процесі управління підприємством є актуальними, як з позицій теоретичних підходів, так і з позицій практичного їх визначення. В цілому, посилаючись на думки науковців, варто відзначити, що контроль є самостійною функцією управління не поглинає інші функції, не обслуговує їх в якості допоміжної функції, а взаємодіє з ними, створюючи активний вплив на ефективність їх проведення [6].

Звернемо увагу, що необхідність надання додаткової інформації про стан корпоративного управління в аудиторському висновку відповідно до нормативних вимог регуляторів також обумовлює більш детальне вивчення даного питання аудиторами [2,3].

Аудитор вивчаючи корпоративне управління клієнта повинен враховувати, що у широкому розумінні воно розглядається як система, за допомогою якої спрямовується і контролюється діяльність

товариства. У рамках визначення побудови системи корпоративного управління з'ясовується, яким чином інвестори здійснюють контроль за діяльністю управлінського персоналу, яку відповідальність несе персонал за результати діяльності товариства. Побудова системи внутрішнього контролю напряду залежить від загальної структури управління товариством. При цьому важливе значення має дотримання існуючих загальних вимог стосовно структури системи управління, у тому числі її контрольного спрямування і відповідності всіх елементів системи управління підприємства. Так, до органів та структурних підрозділів товариства, які здійснюють функції внутрішнього контролю, зокрема, відносяться: наглядова рада; ревізійна комісія; служба внутрішнього аудиту. Система внутрішнього контролю товариства має забезпечити здійснення стратегічного, оперативного та поточного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Однак, контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства здійснюється, як через механізми внутрішнього контролю, так і через залучення незалежного зовнішнього аудитора (аудиторської фірми). Відповідно до вимог діючого законодавства певні види товариств зобов'язані проводити щорічні аудиторські перевірки. В акціонерному товаристві зовнішній аудитор призначається наглядовою радою або загальними зборами акціонерів. Зовнішній аудит проводиться у відповідності до міжнародних стандартів аудиту.

Актуальність питання щодо оцінки системи внутрішнього контролю підприємства і зокрема під час проведення зовнішнього аудиту обумовлюється постійним науковим інтересом дослідників. Значний внесок у розвиток наукової думки щодо питань внутрішнього контролю підприємств зробили такі автори, як С.В. Бардаш, М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, Ю.Н. Воропаєв, Н.Г. Виговська, Є.В. Калюга, Л.М. Крамаровський, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, А.К. Макальська, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелеєв, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, І.В., Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та інші.

Питання оцінки внутрішнього контролю в процесі проведення зовнішнього аудиту розглянуті в працях С.М. Бичкової, Ю.А. Данилевського, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковської, Т.О. Каменської, Н.В. Лапухіна, Л.Г. Макарової, В.І. Подольського, О.А. Петрик, О.Ю. Редько.

Стан наукових досліджень про внутрішній контроль підтверджується наявністю низки дискусійних питань щодо проблем дефініцій, принципових підходів до його організації, стандартизації контрольних процедур, регламентного та методичного забезпечення функціонування систем внутрішнього контролю суб'єктів господарювання в різних сферах діяльності. Відкритими і досі залишаються деякі проблеми методологічного характеру відповідно оцінки якості СВК, чинників виникнення господарських порушень, необхідності розробки дієвих засобів впливу на неефективне середовище контролю, тощо.

2.Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Діючи в Україні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг включають цілий ряд стандартів, які містять норми стосовно ключових питань щодо яких аудитор повинен отримати інформацію, яка дозволить практикуючому аудитору отримати розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. До таких стандартів, зокрема, можуть бути віднесені наступні: МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора і проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» тощо.

МСА надають визначення внутрішнього контролю (Internal control), як процесу, який розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів [1, с.17].

В цілому розгляд підходів МСА 315 щодо системи внутрішнього контролю відповідає моделі COSO.

Згідно COSO, внутрішній контроль - це процес, здійснюваний вищим органом, який визначає політику підприємства (наприклад наглядовою радою, що представляє власників підприємства), його управлінським персоналом вищого рівня (менеджментом) і всіма іншими співробітниками, що у достатньому та виправданому ступені забезпечує досягнення наступних цілей підприємства: доцільність і фінансову ефективність діяльності (включая збереженість активів); достовірність фінансової звітності; дотримання чинного законодавства та вимог регулювальних органів [9, с.65].

Відповідно до МСА: внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиків, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується: достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання; ефективності та результативності його діяльності; дотримання суб'єктом господарювання застосовних законів і нормативних актів.

Спосіб розробки, запровадження та ведення внутрішнього контролю змінюється в залежності від розміру та складності суб'єкта господарювання [1, с.307].

В наукових публікаціях також існує цілий ряд трактувань відносно поняття внутрішнього контролю підприємства. Зазначимо, що внутрішньогосподарський контроль, розглядається і як: система, процес, незалежна оцінка відповідності діяльності підприємства поставленим завданням тощо.

Зазначимо окремі з них, які нашу думку відповідають меті отримання розуміння зовнішнім аудитором внутрішнього контролю діяльності клієнта.

Л.В. Нападовська під внутрішньогосподарським контролем розуміє процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом організації прийнятих управлінських рішень [21, с. 18].

В.Ф.Максимова, розглядаючи контроль, як систему наголошує, що система контролю – це організаційна сукупність, яка утворює цілком визначену цілісність, єдність елементів, що знаходяться з одного боку, у відносинах і зв'язках один з одним, з другого - з іншими складовими цілісної системи управління [13, с. 103].

М.Д. Корінько зазначає, що внутрішній контроль – це система

заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства [11, с. 53].

Система внутрішнього контролю підприємства включає в себе методику і процедури трьох основних категорій, які розробляє і використовує адміністрація, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності завданням контролю. Їх називають елементами системи внутрішнього контролю, до них належать: середовище контролю; облікова система; контрольні моменти (процедури) [8].

Організація внутрішнього контролю підприємства залежить від його правової форми, видів і обсягів діяльності, складності організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності, усвідомлення керівництвом важливості та необхідності контролю і відповідальності за його організацію і здійснення.

До системи внутрішнього контролю в корпорації, як правило відносять :

- структуру управління, щодо питань сприяння обміну інформацією і забезпечення певної колегіальності під час прийняття рішень, з врахуванням заходів, які дозволяють уникнути зайвої концентрації влади, з метою зниження ризику зловживань або шахрайства;
- порядок виявлення конфлікту інтересів, який стосується керівників або інших посадових осіб, інформування про це органів управління та у відповідних випадках власників;
- порядок, який забезпечує керівництву ефективний контроль за діяльністю компанії;
- наявність кваліфікованих внутрішніх ревизорів, аудиторів, які відповідальні за контроль дотримання встановленого внутрішнього розпорядку, аспекти дотримання нормативних та законодавчих вимог, належної професійної поведінки та сумлінної ділової практики;
- залучення незалежних зовнішніх аудиторів щодо визначення достовірності фінансової звітності корпорації, аналізу і підтвердження належного фінансового стану, зовнішнього контролю за дотриманням правил, що застосовуються.

Оцінка системи внутрішнього контролю клієнта нерозривно

пов'язана з отриманням аудитором розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль. Основні підходи щодо отримання такого розуміння визначає МСА 315.

Відповідно до вимог стандарту аудитор має отримати розуміння середовища внутрішнього контролю. Для цього він повинен оцінити:

а) чи створив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки;

б) чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи справляють недоліки середовища контролю негативний вплив на ці інші компоненти [1, с. 288].

Розподіл внутрішнього контролю на п'ять компонентів створює корисну базу для розгляду аудиторами того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит (рис.1) Цей розподіл дозволяє систематизувати уявлення стосовно наявності та функціонування окремих компонентів системи стосовно того, як суб'єкт господарювання розробляє, запроваджує та здійснює внутрішній контроль, або стосовно будь-якого окремого компонента

Середовище контролю включає функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, відношення, інформованість тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу стосовно внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і його важливості для суб'єкта господарювання[1,с.315].

Тобто, середовище контролю забезпечує сукупність умов, які обумовлюють функціонування контролю, започатковуючи процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень, правила і принципи управління людськими ресурсами, які спрямовані на досягнення визначених цілей.

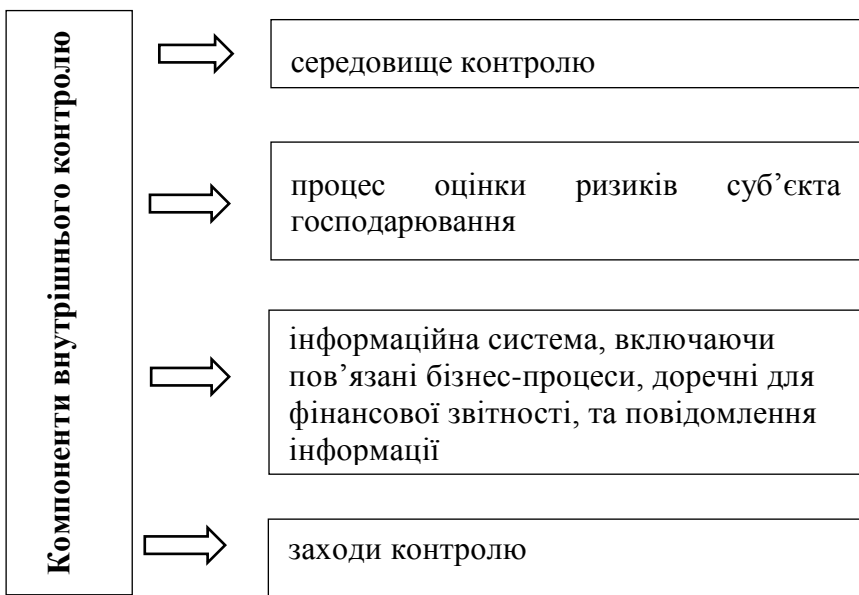


Рис.1. Компоненти внутрішнього контролю відповідно до вимог МСА

Відповідно до МСА визначаються сім елементів середовища контролю, які можуть бути доречними при отриманні розуміння середовища контролю аудитором. До таких елементів відносяться: повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей; прихильність до компетентності; участь тих кого наділено найвищими повноваженнями; філософія та стиль роботи управлінського персоналу; організаційна структура; надання повноважень та відповідальності; кадрова політика та практика.

Оцінювання ризиків суб'єкта господарювання зовнішнім аудитором направлено на визначення та аналіз ризиків стосовно підготовки фінансової звітності відповідно до обраної концептуальної основи звітності та дотримання загальноприйнятих принципів обліку.

Інформація, що розкривається товариством, повинна бути суттєвою і повною, тобто містити всі дані про фактичні й потенційні наслідки операцій та подій, які можуть вплинути на рішення, що

приймаються на її основі. При розкритті інформації товариство не повинно обмежуватися тільки фактичними відомостями, а й розкривати обґрунтовані прогнози стосовно майбутніх результатів своєї господарської діяльності й змін фінансового стану. Оцінити наскільки інформація фінансової звітності може задовольнити інтереси користувачів досить важко. Однак, інформація, яка розкривається для користувачів, може вважатися настільки якісною, наскільки правильно та повно застосовуються стандарти обліку та звітності, відповідно до яких вона готується. Використання міжнародних стандартів фінансової звітності дає можливість користувачам такої звітності краще зрозуміти фінансовий стан підприємства, ключові підходи облікової політики з розкриття показників звітності, стратегію розвитку і завдяки отриманню співставної інформації порівняти різні інвестиційні можливості.

Достовірність інформації, яка розкривається товариством у фінансовій звітності має бути забезпечена відповідними заходами внутрішнього контролю. В межах такої системи: виконавчий орган повинен нести відповідальність за достовірність бухгалтерського обліку, фінансової та нефінансової інформації; ревізійна комісія повинна забезпечити здійснення належного контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства; наглядова рада - належний контроль за достовірністю інформації, що розкривається товариством, та функціонування незалежного та якісного зовнішнього аудиту.

Запевнення управлінського персоналу про відповідність звітності застосованій концептуальній основі базується на твердженнях щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності. Тобто аудитор також повинен впевнитись у відповідності даних тверджень і в процесі вивчення різних типів потенційних викривлень отримати відповідні твердження стосовно: класів операцій та подій протягом періоду аудиту; залишків на рахунках на кінець періоду; твердження щодо подання та розкриття.

Оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства нерозривно пов'язано з отриманням розуміння процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання. Даний процес створює основу визначення управлінським персоналом існування різних видів ризиків внутрішнього та зовнішнього характеру, якими можна управляти. Відповідно метою аудитора є визначення ризиків, які не

ідентифіковані управлінським персоналом та причин чому так сталося і чи є процес прийнятним за таких обставин. Аудитором визначається існування суттєвих недоліків внутрішнього контролю щодо ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності.

Аудиторські процедури оцінки ризиків включають: подання запитів до управлінського та іншого персоналу підприємства; аналітичні процедури; спостереження та перевірку; аналіз інформації, яка отримана у попередніх періодах; обговорення з членами аудиторської групи; інші процедури.

Вважається, що існує прямий зв'язок між цілями суб'єкта господарювання та заходами контролю, які ним впроваджуються до досягнення цих цілей.

Заходи контролю це політики і процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу та впроваджуються для забезпечення обґрунтованої впевненості досягнення цілей. Термін «заходи контролю» стосується будь-яких аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю [1, с.23].

Тому важливим є врахування впливу характеру середовища на значущість або відсутність тих чи інших заходів контролю. Аудитор отримує уяву про клієнта, визначаючи особливості заходів і процедур стосовно до кожного елементу структури контролю, і, з'ясовуючи, чи працюють вони в дійсності, тобто чи використовуються вони на підприємстві, яким чином і чи відповідають вони зазначеним цілям.

Так, малі підприємства можуть застосовувати менш структуровані заходи внутрішнього контролю, мати обмежений обсяг розподілу обов'язків персоналу у відповідності до наявного штату та одночасне посилення нагляду з боку керівника. Однак, в загальному підході зваженого врегулювання взаємодії компонентів така структура може забезпечити відповідний рівень внутрішнього контролю.

Аудитор звертає увагу перш за все на ті заходи контролю, що є важливими для аудиту. Заходи контролю важливі відповідно до: повноти та точності інформації, якщо аудитор буде використовувати дану інформацію; цілей діяльності та дотримання вимог, якщо вони пов'язані з даними, які оцінюються; захисту активів - обмежуються тими, що мають відношення до достовірності звітності.

У цілому заходи контролю важливі для аудиту пов'язують з:

оглядом та аналізом результатів; забезпеченням ефективної обробки інформації, зокрема, окремими прикладними програмами; фізичними заходами контролю, призначеними для запобігання викрадення та псування активів; розподілом обов'язків, направленому на усунення можливостей приховування помилок та шахрайських дій.

Оцінка заходу контролю направлена на визначення того, чи здатний такий захід окремо або в поєднанні з іншими заходами ефективно запобігти або виявити та виправити суттєві викривлення. Рішення, чи є захід контролю доречним для аудиту є питанням професійного судження аудитора.

Стандарти надають перелік важливих чинників для судження аудитора стосовно заходу, який розглядається. До таких чинників віднесено: суттєвість; значущість пов'язаного ризику; розмір суб'єкта господарювання; характер його діяльності, включаючи організаційну структуру та структуру власності; різноманітність та складність господарських операцій; діючі законодавчі та нормативні вимоги; обставини і застосовний компонент внутрішнього контролю; характер і складність систем, які є частиною внутрішнього контролю.

Для отримання свідчення про правильне використання заходів і процедур аудитор аналізує записи, документи, звіти; надає запити до персоналу; здійснює спостереження за застосуванням заходів; проводить відстеження через інформаційні системи тощо. При цьому аудитор має визначити оптимальний обсяг інформації для дослідження і враховувати, що вартість доказів має бути мінімальною.

Моніторинг заходів контролю - процес, призначений оцінити ефективність діяльності внутрішнього контролю в часі [1, с.27]. Управлінський персонал несе відповідальність за організацію і здійснення внутрішнього контролю на постійній основі. Дії з моніторингу можуть виконувати внутрішні аудитори або інший персонал, який наділений даними повноваженнями. Такі дії направлені на постійне або періодичне оцінювання якості та ефективності здійснення внутрішнього контролю.

Для зовнішнього аудитора важливим є досягнення розуміння:

- основних видів дій суб'єкта господарювання щодо моніторингу внутрішнього контролю фінансової звітності та як вони впливають на необхідність модифікації заходів контролю за певних обставин;

- основних джерел інформації для проведення моніторингу і підстав вважати таку інформацію достатньою та доцільною для заходів моніторингу.

Уявлення аудитора про структуру контролю формується на основі раніше накопиченого досвіду попередніх перевірок, поточного анкетування персоналу фірми-клієнта, спостерегання за виконанням персоналом своїх обов'язків і аналізу підготовленого клієнтом опису заходів і процедур, а також вивченням відповідного виду документації, методом комбінації заходів. Наряду з переліченим, обговорення питань організації та здійснення контролю з менеджментом є одним з найбільш звичних шляхів досягнення розуміння внутрішнього контролю.

3.Оцінювання системи внутрішнього контролю

Адекватна оцінка системи внутрішнього контролю аудитором це основа прийняття правильного рішення стосовно певного кола питань, що вирішуються аудитором. Недооцінка концепції внутрішнього контролю суб'єкта господарювання під час аудиту може привести до необґрунтованих трудовитрат, втрати ефективності роботи аудитора, зростання термінів перевірки, тощо. Відповідно переоцінка якості системи внутрішнього контролю та її відповідності (завищена довіра) привести до: недостатнього рівня аудиторського дослідження (обсягу застосованих процедур) і зростання ризику пропуску суттєвих викривлень; надання недостовірного висновку; привести до фінансових втрат у зв'язку з наступними претензіями клієнта і користувачів звітності; втрати позитивного іміджу аудитора.

Таким чином, оцінка системи внутрішнього контролю необхідна для оптимізації обсягу, змісту та послідовності виконання аудиторських процедур під час зовнішнього контролю. Розробка методики оцінювання суб'єктами аудиту системи внутрішнього контролю є досить актуальним питанням щодо діяльності практикуючих аудиторів.

Можливо зазначити, що процес оцінювання внутрішнього контролю підприємства включає декілька основних взаємопов'язаних етапів, а саме: попереднє оцінювання загальної структури в процесі ознайомлення з суб'єктом господарювання; отримання розуміння щодо надійності системи та заходів контролю, доречних для аудиту; моніторинг заходів контролю; підтвердження достовірності оцінки.

Регламентація стандартами аудита підходів щодо визначення

основних характеристик системи внутрішнього контролю, які повинні враховуватись аудитором, направлена на формування правильного розуміння особливостей існуючої системи внутрішнього контролю, визначення її ключових складових, які підлягають певному оцінюванню аудитором і орієнтує аудиторів на ідентифікацію та формалізацію необхідних критеріїв такого оцінювання.

Одним з найбільш поширених методів оцінювання відповідності системи внутрішнього контролю є тестування. Тестування повинно охоплювати всі п'ять компонентів системи, означених вище та визначати існування специфічних ризиків на підприємстві та слабкі сторони внутрішнього контролю. Вибірка в тестуванні допомагає аудитору визначити необхідний обсяг даних для перевірки, і спосіб їх відбору. Важливим фактором впливу на визначення розміру вибірки є значущість обліково-звітної інформації і ступінь впевненості, яку встановив управлінський персонал підприємства. Недостатня кількість протестованих позицій підвищує ризик невірних висновків. Кількість таких позицій повинна бути оптимальною з врахуванням всіх ключових підходів, які визначають відповідність встановленим критеріям. Обсяг тестування конкретної контрольної процедури залежить від багатьох чинників включаючи можливості застосування ручних або комп'ютеризованих засобів його проведення.

При цьому треба враховувати, що система внутрішнього контролю не може бути оцінена як ідеально ефективна з причин наявності можливих обмежень, наприклад: у часі виконання контрольних процедур; ресурсів системи внутрішнього контролю; наявності суб'єктивної складової щодо окремих суджень працівників системи внутрішнього контролю; нехтування принципів внутрішнього контролю тощо.

Найчастіше надійність системи внутрішнього контролю оцінюється за шкалою пріоритетів відповідно, як: висока; середня; низька.

Автори наукових публікацій стосовно можливих оцінок внутрішнього контролю визначають наявність декілька видів оцінок: оцінка ефективності системи контролю; оцінка якості контрольних процесів; оцінка якості інформації, одержаної в результаті контролю. Кожна з оцінок може розглядатися як цілком самостійна, при цьому буде отримана характеристика різних аспектів [15]. Відповідно в залежності від завдань, що стоять перед аудитором та необхідності

розгляду тих чи інших аспектів і його професійного судження аудитор може застосовувати дані оцінки.

Поділяємо думку авторів, що уявлення про якість контролю повинно базуватися на теренах системного підходу, тобто на дослідженні внутрішнього контролю як системи, яка має як загальносистемні, так і свої, лише їй притаманні принципи організації та функціонування та тільки їй властиві критерії оцінки. Відповідно вважаємо можливість застосування в якості методу оцінювання матричного підходу щодо визначення ступеню реалізації принципів організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю за певним добром критеріїв оцінювання його якості [15].

4. Документування аудитором результатів оцінки системи внутрішнього контролю

Документація із завдання (Engagement documentation) це запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов фахівець-практик (іноді вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація») [1, с.18].

Існують різні методи документального оформлення інформації, отриманої аудитором, щодо системи внутрішнього контролю. Вибір необхідного способу документального оформлення є виключно предметом особистого професійного судження та вибору аудитора.

Заходи, що виконуються окремо або в комбінаціях можуть оформлюватися аудитором у вигляді письмових звітів, анкет, контрольних переліків, блок-схем, розрахунків. Форма і обсяг цієї документації залежать від розміру і структури підприємства, кількості видів діяльності, порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, структури системи внутрішнього контролю, загальноприйнятого підходу щодо документування суб'єкта аудита.

В діючий практиці проведення зовнішнього аудиту найчастіше використовуються шаблони робочих документів, що є результатом розробки організаційно-методичних підходів до оцінювання стану системи внутрішнього контролю аудиторською компанією. Особливості розгляду питань тестування систем внутрішнього контролю визначаються у внутрішньофірмових аудиторських стандартах. До прикладів таких документів можливо віднести, так звані «Анкети тестування внутрішнього контролю». В них наводиться перелік запитань, на які аудитор повинен отримати відповідь у ході

вивчення системи внутрішнього контролю. Структура таких анкет, набір запитань розроблюються кожною аудиторською фірмою самостійно і можуть бути переглянуті відповідно до специфіки та особливостей кожного конкретного замовника аудиту.

Як правило, чим складніші системи обліку і внутрішнього контролю підприємства, тим більший обсяг аудиторських процедур повинен здійснити аудитор і відповідно більший обсяг документації скласти.

Стандарти звертають увагу на відсутність необхідності повного документування всіх без винятку процедур, що допомагають аудитору отримати розуміння діяльності суб'єкта господарювання та системи внутрішнього контролю. Задокументувати треба ті елементи розуміння на яких базується оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення. При постійних аудитах можливе використання документації попередніх періодів, її перенос у поточні періоди та врахування внесення змін при їх наявності.

5. Висновки і перспективи подальших розробок

Необхідність отримання розуміння аудитором системи внутрішнього контролю підприємства під час проведення зовнішнього аудиту обумовлюється не тільки вимогами діючих нормативів але є об'єктивною реальністю і вимогою сьогодення. Отримання такого розуміння аудитором пов'язано з виконанням цілого ряду дій та процедур, які вимагають певних цілісних знань з питань побудови та функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Подальшого дослідження потребує деталізація змісту аудиторських процедур оцінювання системи внутрішнього контролю відповідно до його окремих компонентів та обґрунтування критеріїв достатності отриманих доказів щодо розуміння системи внутрішнього контролю і критеріїв оцінки його ефективності. Особливої уваги заслуговує методичне забезпечення практикуючих аудиторів стосовно виконання вимог МСА відповідно до питань розуміння системи внутрішнього контролю різних організаційно-правових форм суб'єктів господарювання з врахуванням галузевих особливостей.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року,

частина 1./ Пер. з англ.:Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Шарашидзе Т.Ц. - Київ.: МФБ, АПУ, 2013. - 1016 с.

2. Вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затвердженими рішенням ДКЦПФР 29.09.2011р. №1360.

3. Вимоги до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів, затверджено Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку 12.02.2013 N 160, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 березня 2013 р. за N 386/22918

4. Положення про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) в професійних учасниках фондового ринку, затверджено рішенням Комісії від 19 липня 2012 року N 996, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 20 вересня 2012 року за N 1628/21940.

5. Актуальні питання застосування Міжнародних стандартів аудиту в редакції 2010 року: практичний посібник / О.А.Кузуб, А.Ж.Пшенична – К.: АПУ, ТОВ «Інформаційно-аналітичний та методичний центр аудиту в Україні «Статус», 2013, 197 с.

6. Бардаш С.В. Сутність контролю в системі управління підприємством // Материали Международной научно-практической конференции (29-30 июня 2012 г., Харьков, Украина): – Экономика XXI века: глобализация, кризисы, развитие.- Х. : ИФИ, 2012

7. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха.- Підручник.- К.: ПП "Влад і Влада", 1996. - 320 с.

8. Безверхий К. Тестування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства // Вісник КНТЕУ. – 2014. – Вип. № 3. - С. 96-106

9. Дорош Н.І. Аудит внутрішнього контролю підприємства // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(5) – С. 95-108

10. Каменська Т.О., Редько О.Ю. «Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту»: Практичний посібник – ТОВ «ІАМЦАУ «Статус», 2013.- 235с.

11. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002.- 360 с.

12. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт.агентство”, 2007.– 429 с.

13. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальне видання.-К.:Каравела, 2004. - 567 с.

14. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: Монографія / В.Ф. Максимова. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – 269 с.

15. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: Навчальний посібник. – Суми: ВТД «Університетська книга». – 2008. – 190 с.

16. Максимова В.Ф., Ковальова Н.М., Шляхов Є.В. Формування критеріїв якості внутрішнього контролю // Вісник соціально-економічних досліджень. ОДЕУ,. – 2012.- Вип.№ 4 (47) – С.

17. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія / Л.В. Нападовська. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 224 с.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ З ПОЗИЦІЙ ВИРІШЕННЯ ЗАВДАННЯ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ

Москалюк Г.О., к.е.н., доцент

НЕФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ У РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

*«Величезне багатство йде поряд з великою відповідальністю,
зобов'язаннями поділитися з суспільством і
забезпечити найкращий розподіл цього багатства
тим, хто його потребує»
Білл Гейтс*

27 червня 2014 року відбулася значна історична подія для нашої держави за часів її незалежності – Україна та Європейський Союз підписали економічну частину Угоди про асоціацію. Документ було підписано під час саміту ЄС у Брюсселі від європейської сторони – президентом Європейської Ради Германом ван Ромпей, президентом Єврокомісії Жозе Мануель Баррозу, від України – президентом Петром Порошенко. Як відомо, політичну частину Угоди про асоціацію Україна-ЄС було підписано 21 березня 2014 року.

Економічна складова угоди передбачає глибоку економічну інтеграцію України з ЄС, створення всеосяжної зони вільної торгівлі, тобто тією чи іншою мірою охоплює усі основні сфери та галузі економіки.

Сторонами такого різнопланового за змістом та кількістю взаємних домовленостей сукупності дій є свідченням того, що Україна та ЄС мають серйозний намір не тільки перевести співпрацю на якісно новий рівень, але й суттєво наблизити економічну систему України до економічної системи Євросоюзу на основі взаємної лібералізації, передусім руху товарів, капіталів та послуг, гармонізації підходів та принципів, на яких будуються галузеві політики та системи регулювання виробничо-комерційної діяльності [1, с.13].

Таким чином, обравши європейський вектор розвитку Україна та українські підприємства повинні визнати пріоритетними напрямками

діяльності: дотримання прав людини, гарантування безпечних умов праці й можливостей для постійного розвитку та самовдосконалення, підтримка духовних цінностей, турбота про молодь, відповідальність перед партнерами і клієнтами та запобігання корупційним проявам тощо. Все це у певній мірі характеризує сталий розвиток суспільства як модель, що системно інтегрує три основні компоненти такого розвитку: економічну, екологічну та соціальну.

Проблема у загальному вигляді полягає у тому, що в останні десятиріччя в Україні дедалі гостро постають питання, пов'язані зі сталим розвитком, зокрема з економічною та екологічною кризою, вичерпанням природних ресурсів, несприятливою демографічною ситуацією тощо, а останні півроку – ще й з тим фактом, що Україна де-факто знаходиться у стані війни, з постійною небезпекою тероризму. У зв'язку з таким становищем, як доречно вказує [2], стала зрозумілою необхідність розробки нової політики та стратегії, яка б дозволила вирішити ці глобальні проблеми сучасності, запобігти погіршенню якості навколишнього середовища, забезпечити не тільки теперішнє, але і майбутнє суспільство ресурсами, необхідними для задоволення його потреб.

З концепцією сталого розвитку тісно пов'язана тема соціальної відповідальності. Останнім часом до питань корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) існує величезний інтерес науковців дуже різних напрямків економічного дослідження. Наукові пошуки щодо питань обліку соціальної відповідальності, соціального аудиту здійснюються такими вченими як Воробей В., Герасименко О., Давидюк Т., Жиглей І., Журовська І., Замула І., Колот А., Липчук В., Петренко С., Пушкарь М., Чижевська Л., Шигун М. та іншими.

Проблеми поширення впровадження і розвитку нефінансової (соціальної) та інтегрованої звітності в Україні досліджували Макаренко О.І., Лоханова Н.О., Костирко Р.О., Кузнецова С.А., Гриценко О.І., Муравський В.В., Зоріна О.А., Грицишен Д.О., Черних О.В., Самсонова К.В., Довга Т., Максимів Л., Безверхий К., Проданчук М., Воробей В., Король С., Боцян Т.В., Петрушевська В., Хамідова О.М. та багато інших дослідників.

Мета роботи полягає в тому, щоб дослідити сучасні умови для вдосконалення нефінансової звітності в процесі реалізації концепції сталого розвитку суб'єктів господарювання в Україні.

Ідея сталого розвитку суспільства є логічним продовженням вчення про ноосферу, у витоків якого стояв В.І. Вернадський, що наголошував на необхідності збалансованого вирішення соціально-економічних проблем сучасного та майбутнього поколінь, мотивування та стимулювання технічного прогресу, одночасно зберігаючи довкілля та природно-ресурсний потенціал.

У 1987 році в докладі «Наше спільне майбутнє» Міжнародною комісією ООН на чолі з Гро Харлем Брундтланд було дано визначення сталого розвитку, яке зараз широко використовується як базове в багатьох країнах світу:

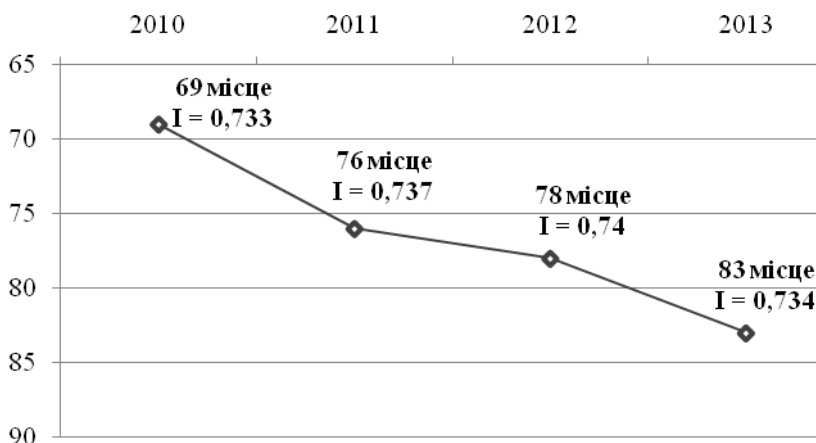
Сталий розвиток (англ. Sustainable development) – розвиток, який задовольняє потреби теперішнього часу, не ставлячи під сумнів можливості майбутніх поколінь задовольняти свої потреби. Схематично ці процеси зображено на рис. 1.



Рис. 1. Концепція сталого розвитку у взаємозв'язку трьох складових: соціальної, економічної та екологічної

Тим індикатором, що узагальнює поступове просування нашої країни до досягнення сталого розвитку, є Індекс розвитку людського потенціалу (ІРЛП), який з 1993 року ООН оприлюднює у щорічному звіті з розвитку людства. Цей індекс визначається за країнами світу для порівняльної оцінки бідності, грамотності, освіти, середньої тривалості життя, рівня охорони здоров'я, соціальної захищеності,

довголіття, екології, рівня злочинності, дотримання прав людини і ВВП на душу населення. Незважаючи на відносний ріст індексів в Україні у 2009-2012 роках, динаміка рейтингу навпаки погіршилася – спостерігаємо падіння місця України (рис. 2*).



* складено автором на підставі [3]

Рис. 2. Україна у рейтингу ООН за Індексом розвитку людського потенціалу

Якщо у 2010 році їй належала 69-та позиція з показником 0,733, у 2011 – 76-та з показником 0,737, то вже у 2013 році – 83-я з показником 0,734 (із 187 країн світу). За критеріями досліджуваного індексу в нашої країни найкращий стан справ з освітою та грамотністю – 0,860 (29 місце у світі), помітно гірший стан зі здоров'ям та довголіттям – 0,760, а найгірша ситуація з рівнем життя (економічним розвитком) – 0,615. Максимальний показник ІРЛП має Норвегія – 0,955, далі Австралія – 0,938 та США – 0,937, а мінімальний – Нігерія – 0,304 та інші країни Африки.

Хоча Україна і відноситься до другої групи країн з високим ІРЛП (0,71-0,75), але динаміка показників погіршується, баланс економічних, соціальних і екологічних аспектів процвітання і

благополуччя людини постійно порушується, а тому гостра необхідність розвитку та поглиблення концепції сталого розвитку в нашій країні сьогодні актуальна як ніколи.

Сьогодні для серйозного бізнесу, і не тільки крупного, стає очевидним, що забезпечення міцних позицій в національній і глобальній економіці досягається через підвищення ефективності і конкурентоспроможності, в основі яких – відповідальне підприємництво. До необхідних його умов відноситься підвищення відкритості та побудова збалансованих відносин з усіма тими групами, на які бізнес безпосередньо впливає, які, в свою чергу, впливають на його успіх або залежать від нього. У цьому полягає один з принципових підходів до розуміння корпоративної соціальної відповідальності, тобто відповідальності перед суспільством. Такий підхід сьогодні використовують багато компаній, що йдуть по шляху підвищення відкритості та прозорості, розкривають стратегію і результати своєї діяльності у нефінансових звітах, які стають важливим елементом культури відповідального ведення бізнесу. Ця відповідальність передбачає необхідність звітувати перед суспільством за економічний, екологічний, соціальний вплив, який чиниться на нього внаслідок ділової активності [4, с. 25].

У межах загального напрямку сталого розвитку на підприємствах України пріоритетним повинно стати сповідування принципів соціальної відповідальності бізнесу, а відтак поширення закордонного досвіду складання нефінансової звітності повинно отримати подальший розвиток. Актуальність таких досліджень підтверджує той факт, що за даними Центру розвитку КСВ) [5] у 2012 році в Україні збільшилась кількість підприємств, які підготували нефінансові звіти майже в два рази: з 15 в 2011 році до 35 в 2012 році. Крім того слід відмітити постійно зростаючу потребу різних стейкхолдерів (інвесторів, суспільства, кредиторів тощо) до отримання інформації у сфері сталого розвитку.

Одним із найважливіших світових орієнтирів у розвитку питань корпоративної соціальної відповідальності є Глобальний договір ООН, дію якого спрямовано на залучення корпорацій до розв'язання глобальних проблем цивілізації. На сьогоднішній день до Глобального договору приєдналося більш ніж 8000 учасників з близько 130 країн світу. В Україні Глобальний договір започаткований у 2006 році. 3

цього моменту кількість його українських підписантів постійно росте і вже нараховує близько 200 членів.

Міжнародна ініціатива ООН ґрунтується на 10 універсальних принципах, які стосуються втілення практик соціально відповідального бізнесу у сферах прав людини, стандартів праці, екологічної відповідальності та боротьби із корупцією. Глобальний договір базується виключно на добровільних ініціативах бізнесу щодо підтримки принципів сталого розвитку, прозорої діяльності, публічної звітності, втілення принципів Глобального договору в ділову стратегію, корпоративну культуру та повсякденну ділову практику.

На даному етапі стратегічно важливими визнаються питання вдосконалення методичного апарату та підвищення загальної культури нефінансової звітності, яка, на думку аналітиків, істотно зросла за останні кілька років. Сприяти цьому повинні конкретні дії. Так що ж зроблено в Україні задля поширення концепції соціальної відповідальності на рівні держави останнім часом? У цьому сенсі продуктивним був 2013 рік. Так, при Міністерстві соціальної політики створено Науково-експертну раду з підготовки проекту Концепції соціального розвитку на 2013-2023 рр. Згідно даного Проекту [6] основним механізмом забезпечення довгострокової самодостатності та конкурентоспроможності України у глобалізованому світі має стати формування нової якості життя людини, що зумовлює необхідність збільшення інвестування в людський капітал, розвиток соціальної інфраструктури та підвищення якості життя найбільш чисельних прошарків населення як підґрунтя для формування середнього класу – основи стабільності суспільства. Практична реалізація такого принципу перетворює соціальну політику на один з провідних чинників гуманітарного розвитку, робить її дієвою складовою стратегії досягнення національної солідарності.

У 2013 році також низкою громадських організацій разом з Українським союзом промисловців і підприємців при підтримці Президента України ініційована розробка Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні, яка зараз знаходиться у статусі проекту. Вона має визначити узагальнене розуміння соціальної відповідальності бізнесу в Україні, загальну стратегію та механізми державної політики щодо розвитку соціальної відповідальності бізнесу, пріоритетні напрями і дієві заходи соціальної

відповідальності бізнесу у відносинах із заінтересованими в його діяльності та сталості сторонами в країні.

Вважаємо, що у сучасних умовах євроінтеграції необхідно активізувати впровадження Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні з метою покращення іміджу нашої держави всередині країни і за кордоном, демонстрації її прагнення рухатися відповідно до сучасних європейських і світових тенденцій, дотримання концепції сталого розвитку, прискорення модернізації економіки, відповідального ставлення до проблем суспільства і навколишнього середовища, а також полегшення процесу євроінтеграції в цілому.

Серед основних принципів соціально відповідального бізнесу згідно Міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Настанова по соціальній відповідальності» є підзвітність. Тим дієвим інструментом, який інформує всіх заінтересованих сторін про вплив підприємства на сталий розвиток суспільства та демонструє його прихильність принципам соціальної відповідальності, є соціальна або нефінансова звітність.

Компанії, що складають нефінансову звітність в Україні, називають її по-різному: соціальний звіт (Компанія «Нестле»), звіт про корпоративну соціальну відповідальність (Компанія «PwC», Компанія Intel, Компанія «Ернст энд Янг»), звіт про сталий розвиток (ДТЕК, Група СКМ, Компанія Tetra Pak, Група «Бритиш Американ Тобакко»), КСВ-звіт (Компанія Carlsberg Group), звіт про прогрес (Агропромхолдинг «Астарта-Київ»), звіт про корпоративне громадянство, звіт про вплив компанії на навколишнє середовище тощо.

У нашому подальшому дослідженні ми будемо використовувати єдиний термін «нефінансова звітність» по відношенню до звітності, яка відповідає принципам сталого розвитку, принципам соціальної відповідальності.

У цьому контексті погоджуємося з Король С., яка дуже логічно обґрунтувала переваги використання назви «нефінансовий звіт» для звітів із соціальної (корпоративної) відповідальності бізнесу. Авторка відмічає, що ці переваги пов'язані з тим, що така назва відображає інформаційний зв'язок звітів із фінансовими, враховує їх місце у системі звітності підприємства і, нарешті, є лаконічною [7, с. 104].

За останні два десятиліття число організацій, що прагнуть до політики сталого розвитку, різко зросло.

Це зростання пов'язане з певними факторами, серед яких: більш широке розуміння взаємозв'язку між економічною активністю і питаннями сталого розвитку; визнання ролі ризик-менеджменту та усвідомлення економічної вигоди, яку організації можуть отримати при інтеграції політики сталого розвитку в їх стратегії; вимоги до компаній, що пред'являються зацікавленими сторонами (включаючи інвесторів, працівників, клієнтів тощо) надавати максимально прозору звітність [8].

Цю тенденцію підтримує також урядові та регулюючі органи різних країн, вимагаючи від компаній уважніше ставитися до екологічних та соціальних наслідків своєї діяльності та надавати відповідну звітність.

На сьогоднішній день більше 3000 компаній по всьому світу, в тому числі дві третини компаній зі списку Fortune Global 500, щорічно подають звіт про стійкість і корпоративної відповідальності [8].

В Україні лише 10% компаній зі 100 найбільших оприлюднюють нефінансові звіти, у розвинених країнах – 80%

В Україні журналом «ГВардія» було проведено рейтингування відкритості та системності українських компаній у сфері корпоративної соціальної відповідальності у 2013 році, яке здійснено було на підставі аналізу анкет компаній, публічних нефінансових звітів, а також незалежних оцінок експертів-членів експертної ради. На першому місці у рейтингу опинилася компанія «ДТЕК», на другому – ПАО «АрселорМиттал Кривой Рог», на третьому – ПАТ «Платинум Банк», далі – ПрАТ Систем Кепітал Менеджмент, ПАТ «Оболонь» та ще більше тридцяти українських підприємств [9]. Порівняно з минулим роком у рейтингуванні зросла кількість учасників і якість поданих звітів, що вказує на позитивні зміни у впровадженні стандартів соціальної відповідальності.

Використання спірних герменевтичних прийомів при інтерпретації нефінансової звітності зумовлює неефективність її складання, неякісне подання інформації у звітах, а відтак постає необхідність додаткового дослідження її сутності.

Систематизація поглядів сучасних науковців щодо трактування поняття «нефінансова звітність» наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Герменевтичний підхід до нефінансової звітності в економічній літературі

№ з/п	Автор	Визначення
01	02	03
1	Олів'є Адам (постійний координатор системи ООН в Україні) [10, с. 3]	<i>Нефінансовий звіт</i> – є необхідним інструментом ведення багатовекторного діалогу з суспільним середовищем, який значно сприяє його консолідації та стійкому розвитку.
2	Саприкина М. (керівник «Центру «Розвиток КСВ»» [11]	<i>Нефінансові звіти</i> – це звіти компаній, які містять не тільки інформацію про результати економічної діяльності, але також соціальні та екологічні показники. Це інструмент інформування зацікавлених сторін компанії про те, як і якими темпами компанія реалізує закладені в стратегічних планах розвитку цілі економічної, соціальної та екологічної стійкості
3	Гриценко О. І. [12, с. 31]	<i>Нефінансова звітність</i> – це інструмент соціально відповідального бізнесу, який надає інформацію про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті.
4	Воробей В., Журовська І. [10, с. 6]	<i>Соціальна звітність</i> – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображають середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній, екологічній сфері життя суспільства.
5	Сингаївська А.М. [13, с. 16]	Під <i>соціальною (нефінансовою) звітністю</i> розуміють визначення, оцінку, контроль, публікацію інформації про суттєві з точки зору стійкого розвитку та соціального добробуту результати і наслідки діяльності організації. Ця звітність охоплює економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності.
6	Колот А. [14, с. 8]	<i>Соціальна або нефінансова звітність</i> – це звітність організації про економічні, екологічні та соціальні результати діяльності, це інституціональне відображення у спеціальній документації стану впровадження концепції КСВ.

01	02	03
7	Довга Т. [15, с. 51]	<i>Нефінансова звітність (звітність зі сталого розвитку)</i> – це документально оформлена сукупність даних підприємства незалежно від форми власності, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства з метою надання стейкхолдерам інформації нефінансового характеру в контексті сталого розвитку та на його принципах.
8	Хамідова О.М. [16, с. 223]	<i>Соціальний звіт підприємства</i> – це публічний інструмент інформування акціонерів, співробітників, партнерів і всього суспільства про те, як і якими темпами підприємство реалізує програми соціально-відповідального маркетингу, що сприяють досягненню їм своїх стратегічних цілей – економічної стійкості, соціального благополуччя та екологічної безпеки.
9	Липчук В., Гнатишин Л. [17]	Одним з інструментів посилення бренду та якості корпоративного управління, включаючи планування, моніторинг і оцінку діяльності підприємства, є <i>нефінансовий (соціальний) звіт</i> . Одночасно він може служити засобом підвищення прозорості в діяльності підприємства, поліпшення діалогу із соціальними партнерами.
10	Лазоренко О., Колишко Р. [18, с. 68-69]	<i>Корпоративний соціальний звіт</i> – це публічний інструмент інформування акціонерів, співробітників, партнерів та всього суспільства про те, як та якими темпами компанія реалізує закладені у її місії або в планах стратегічного розвитку цілі стосовно економічної усталеності, соціального добробуту та екологічної стабільності.
11	Феоктистова Е.Н. [19, с.10]	<i>Нефінансовий звіт</i> – це доступний, достовірний, збалансований і зв'язний опис основних аспектів і результатів діяльності компанії, відображення питань, що представляють інтерес для ключових зацікавлених сторін.

Як бачимо з табл.1, деякі визначення дуже схожі (наприклад № 8 та 10), практично усі наголошують на поєднанні у нефінансовому звіті трьох складових: економічної, соціальної та екологічної (№ 2, 4,

5, 6, 8, 10). У загальному висновку спільним в усіх визначеннях є думка авторів про те, що нефінансова звітність являє собою інструмент соціальної відповідальності бізнесу.

Дослідивши дефініцію нефінансової звітності, на нашу думку, можна стверджувати, що прослідковується безумовний взаємозв'язок нефінансової звітності з:

по-перше, конкуренцією у якості істотного її чинника. Дійсно завдяки реалізації заходів КСВ українські компанії зможуть сприяти підвищенню рівня своєї конкурентоспроможності на глобальному, регіональному та внутрішньому ринках. Світові дослідження доводять: в компаніях, що впроваджують КСВ, дохідність продажу зростає на 3%, активів – на 4%, а капіталу та акцій – більш ніж на 10% [20];

по-друге, інвестиційною привабливістю підприємства у якості одного з основних її факторів. Цей взаємозв'язок підтверджує нещодавно проведене журналом «Institutional Investor» від імені ЕУ глобальне дослідження серед 163 інституціональних інвесторів, за результатами якого встановлено, що у 89% інвесторів інформація про нефінансові показники відіграла ключову роль у процесі прийняття рішень принаймні один раз протягом останніх 12 місяців [21];

по-третє, стратегічним управлінням підприємством у якості потенційного його інструмента. Фактично загальна система звітності, у тому числі нефінансової, повинна відповідати загальній стратегії підприємства, і тільки в цьому випадку вона буде здатна принести організації максимальну користь і забезпечити успіх в конкурентній боротьбі.

До того ж нефінансова (соціальна) звітність піднімає питання нематеріальної складової вартості бізнесу, таких її аспектів як репутація, лояльність споживачів, надійність, інтелектуальний капітал. Але в довгостроковій перспективі все це сприяє підвищенню акціонерної вартості компаній – за рахунок віддачі від усіх груп зацікавлених осіб.

Деякі автори помилково ототожнюють нефінансову звітність з інтегрованою, плутаючи ці поняття. Важливо розуміти, що інтегрований звіт – це новий формат звітності, який, на відміну від традиційної фінансової звітності та нефінансової звітності, комплексно розкриває показники фінансів, соціальної

відповідальності бізнесу та екології, тобто, по суті, це свого роду поєднання, інтеграція елементів фінансових та нефінансових звітів.

В Україні складання нефінансової звітності перебуває на стадії активного розвитку. На нашу думку, у сучасних умовах цей процес історично знаходиться на проміжному етапі на шляху до більш вищого рівня бізнес-звітування – складання інтегрованої звітності. Цю думку ілюстративно наведено на рис. 3.

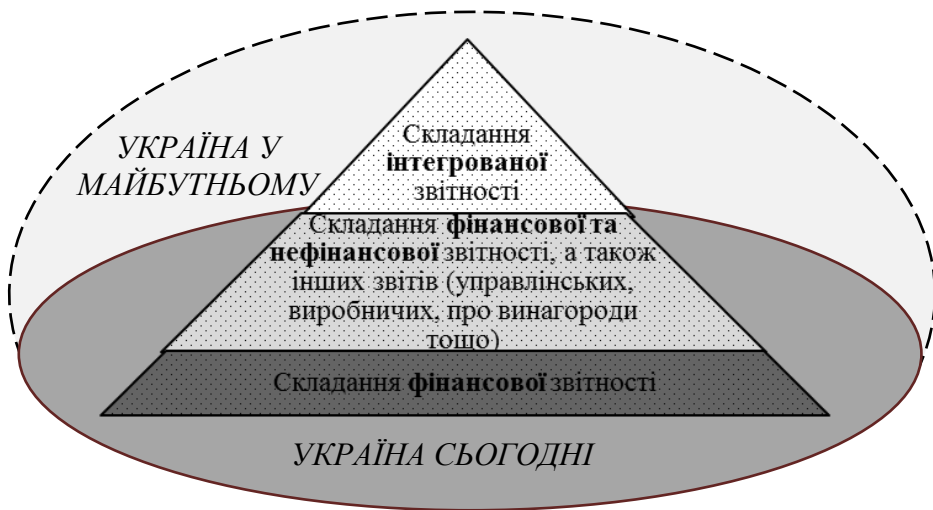


Рис. 3. Піраміда сучасної бізнес-звітності України

Нефінансову звітність можна складати у різних формах: зазвичай відокремлюють дві – вільну та регламентовану (стандартизовану). У звітах вільної форми підприємство самостійно обирає обсяг, якість, форму представлення інформації для розкриття зацікавленим особам. У такому випадку мова не йде про якісь вимоги чи стандарти. Зазвичай до складання такого роду звітності прибігають з метою надання інформації про соціальні програми підприємства, ініціативи щодо співпраці з спеціальними закладами та сприяння культурним, освітянським, спортивним заходам тощо. Весь блок інформації, що розкривається у такого роду формі нефінансового звіту, носить здебільшого рекламний, популістський характер,

розкриває ступінь PR-активності підприємства. Наші дослідження показали, що статистика складання звітності у вільній формі з описаними характеристиками майже відсутня; підприємства усіх видів, організаційно-правових форм та устроїв можуть її формувати і поширювати мережею Інтернет, засобами ЗМІ, у вигляді буклетів тощо.

Більш цікавою з точки зору наукового дослідження є регламентована (стандартизована) нефінансова звітність, яку, на відміну від звітів у вільній формі, можна порівнювати у різних компаній, що дає можливість визначення соціального рейтингу компанії та визнання її у міжнародній діловій спільноті.

У літературі активно висвітлюються стандарти, за яким рекомендовано складати нефінансову звітність [7; 10; 11; 13; 15; 18; 22]. Можна констатувати, що найбільш розповсюдженими є звіти, які готують за такими стандартами звітності: звіт із прогресу (про виконання принципів Глобального Договору ООН); звіти за стандартами GRI (Global Reporting Initiative), AA (AccountAbility) 1000, ISO 14000, SA 8000, ISO-26000 тощо.

Поява нефінансової звітності та подальше зростання її обсягу призвели до того, що виникла необхідність в методах і стандартах запевнення, верифікації нефінансової звітності. В даний час послуги з підтвердження достовірності інформації у не фінансових звітах надають бухгалтерські фірми та спеціалізовані консалтингові компанії. Незважаючи на те, що, як правило, підтвердження достовірності нефінансової інформації не є обов'язковим, багато підприємств вважають це необхідним, тому що це дозволяє підвищити рівень довіри до поданої інформації, а також виявити проблеми та недоліки в методах і системах управління. В цілях систематизації діяльності з підтвердження достовірності нефінансової інформації був розроблений ряд стандартів аудиту. Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності (IAASB) розробив стандарт ISAE 3000 «Завдання з підтвердження достовірності інформації, крім аудиту та огляду історичної фінансової інформації». Цей стандарт заснований на дотриманні загальних принципів і може застосовуватися до широкого кола ключових питань.

3 квітня 2014 року Директивою Єврокомісії було прийнято змістовні зміни у законодавство ЄС щодо звітності [23], згідно яким великі європейські підприємства повинні звітувати про екологічні,

соціальні питання, а також показники по співробітникам, корупції, хабарів та прав людини тощо. Відтепер це обов'язкова норма, про що було наголошено у [24, с. 59]. Отже, питання стандартизації форм звітів надалі набуває актуальності на фоні останніх світових подій.

Зміни в європейському законодавстві не мають прямого впливу на український бізнес, але, зважаючи на курс України на євроінтеграцію, а також глобальні тенденції до законодавчого регулювання питань КСВ, українським компаніям варто уважно поставитися до Директиви Єврокомісії. У зв'язку з цим відповідним підприємствам в Україні Саприкіна М. рекомендує:

- 1) визначити і почати готувати звітність за істотними нефінансовими індикаторами в таких сферах, як екологія, соціальні питання та співробітники, права людини, питання хабарництва та боротьби з корупцією, питання різноманіття (гендерної рівності) в радах директорів;

- 2) компаніям, які вже мають звітність, ввести додаткові індикатори з визначених питань для розкриття;

- 3) якщо компанія є підрозділом великої міжнародної компанії, то процес звітності слід починати відповідно до індикаторів, за якими звітує материнська компанія;

- 4) велику увагу слід приділити політиці різноманіття (гендерна рівність) в управлінні компанією, почавши з її розробки;

- 5) якщо компанія є підрозділом великої міжнародної компанії, яка ще не звітує, то цей процес необхідно розпочати якомога швидше. Оскільки процес вибору показників, їх пояснення співробітникам, навчання і збору даних може зайняти близько 2-х років [25].

Найбільш авторитетними у світі вважаються нефінансові звіти складені з використанням Керівництва зі звітності у сфері сталого розвитку, підготовленого організацією «Глобальна ініціатива зі звітності» (GRI). Це керівництво стає все більш популярним, де-факто набуваючи статус стандарту звітності.

За стандартами GRI в Україні складають нефінансові звіти лише декілька компаній, зокрема ДТЕК, СКМ, Метінвест, Оболонь.

GRI містять набір критеріїв, на яких будується звітність з економічної, екологічної та соціальної результативності компанії. На сьогодні найбільш розповсюдженою у використанні є третя версія стандарту G3 та G3.1. Однак вже більше року (з травня 2013 року) вийшла в світ четверта версія Керівництва зі звітності у сфері сталого

розвитку – G4. Після 31 грудня 2015 року всі звіти, підготовлені за GRI, повинні відповідати G4. Таким чином, підприємствам фактично дали два звітних цикли, коли вони можуть готувати звіти по старій версії (G3 чи G3.1).

Важливим моментом є той факт, що розробники даного стандарту розглядають G4 як проміжний етап між звичайною звітністю та інтегрованою. В досліджуваному стандарті є окремий розділ, де описується зв'язок між G4 та інтегрованою звітністю. Тобто на шляху до найвищого рівня у піраміді бізнес-звітування, про який йшлося вище, підприємствам потрібно перейти на складання нефінансової звітності за новою версією. Додатково Керівництво G4 може бути використано для узагальнення нефінансової інформації в рамках підготовки інтегрованої звітності на підприємствах, які вже на шляху її складання.

G4 акумулює глобальний досвід, накопичений при використанні попередніх версій стандарту GRI, і створює основу для подальшого руху вперед. Виходу GRI G4 передував більш ніж дворічний процес розробки, в який були залучені тисячі учасників з усього світу.

Які ж зміни відбулися і були втілені у новій версії стандарту GRI G4?

По-перше, у четвертій версії забезпечується гармонізація даного Керівництва зі звітності з вимогами інших важливих міжнародних настанов, включаючи 10 Принципів Глобального Договору ООН, Керівні принципи Організації економічного співтовариства та розвитку (ОЕСР) для багатонаціональних підприємств і Керівні принципи ООН у сфері бізнесу та прав людини.

По-друге, враховано принцип «суттєвості» у всіх аспектах і етапах підготовки звітності, від визначення змісту і меж звіту до інформації, що розкривається підприємством. Звітувати потрібно за тими індикаторами, які компанії (та їх стейкхолдери) вважають суттєвими.

По-третє, введена вимога обов'язкового інформування організації «Глобальна ініціатива зі звітності» у разі застосування GRI G4 при підготовці звіту незалежно від того, чи відповідає фінальна версія звіту Керівництву або ж розкриває його окремі стандартні елементи.

По-четверте, на відміну від G3/3.1, де передбачалося засвідчення звіту в цілому, G4 допускає проведення заповнення

окремих елементів звітності. Посилання на відповідні сторінки у висновку про засвідчення повинна бути приведена у покажчику змісту GRI.

По-п'яте, Керівництво G4 містить вказівки про порядок подання інформації, що розкривається, з сталого розвитку в звітах різного формату: в самостійних звітах зі сталого розвитку, інтегрованих звітах, річних звітах, звітах про дотримання певних міжнародних норм або он-лайн звітності.

По-шосте, якщо згідно попередніх версій Керівництва Звітам привласнювався певний рівень застосування А, В або С, а додавання символу «+» свідчило про зовнішнє завірення, то у G4 все це відсутнє. Так, за новою версією вводиться схема «у відповідності з», яка має дві позиції (варіанта відповідності): «Core» (базовий, ключовий) та «Comprehensive» (повний, всеосяжний). При цьому варіант відповідності – не характеристика якості звіту, а лише характеристика обсягу розкриття інформації у ньому. Щодо зовнішнього запевнення, то у G4 це рекомендація, а не вимога. При цьому верифікація передбачена за показниками, а не звіту в цілому.

Крім основних названих вище, відмінності четвертої версії Керівництва зі звітності у сфері сталого розвитку від попередніх версій стисло наведено на рис. 4.

Таким чином, можна зробити такі загальні висновки:

1. Концепція КСВ базується на концепції сталого розвитку і передбачає, що підприємства, будучи невід'ємною частиною суспільства, повинні відстежувати і враховувати можливі соціальні наслідки своїх господарських рішень і звітувати перед суспільством про наслідки свого функціонування, а не тільки про фінансові показники результатів діяльності.

2. Нефінансовий звіт та усі процедури його підготовки і розповсюдження – дієвий інструмент налагодження діалогу і взаєморозуміння між підприємством і зовнішнім співтовариством, а також інструмент його самовдосконалення в частині систем управління.

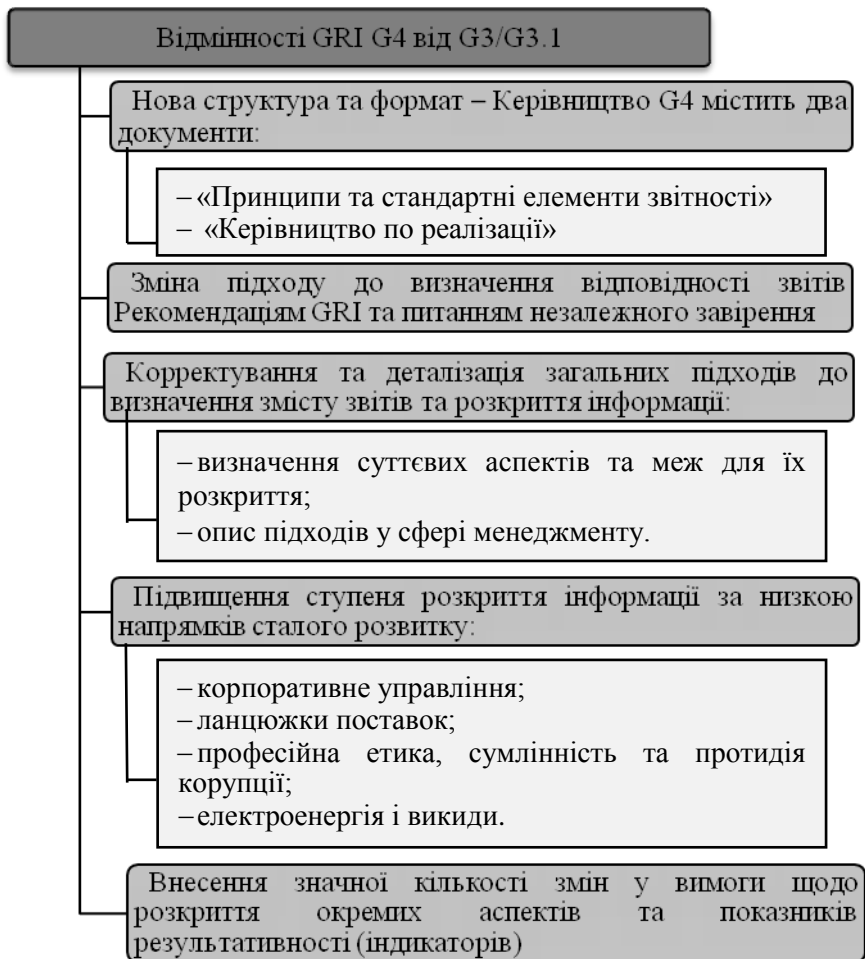


Рис. 4 Основні відмінності G4 від G3/G3.1
(складено автором на підставі [26])

Через розвиток нефінансової звітності можливе підвищення інформаційної відкритості бізнесу. Нефінансовий звіт – це інструмент прозорості і підзвітності, що впливає на саму компанію.

3. Важливе значення у процесі розвитку нефінансового звітування у світі відіграє організація Глобальна ініціатива зі звітності, яка крім своєї безпосередньої функції – розробки вимог до

розкриття інформації, задає загальносвітові тренди, формуючи, по суті, нову філософію управління стійким розвитком. Розроблений GRI стандарт нового покоління G4 «Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку» має на меті забезпечити підприємствам підтримку при підготовці звітності, яка містить важливу інформацію з найбільш важливих питань сталого розвитку і зробити підготовку такої звітності стандартною практикою.

4. Розвиток соціальної звітності в Україні відбувається повільно. Причини, що спонукають різні підприємства долучитися до процесу добровільної звітності, різні, але можна констатувати, що в середовищі українських підприємців формуються тенденції, характерні для світової ділової спільноти, яка поступово приходить до розуміння того, що нефінансовий звіт – важливий елемент системи управління, інструмент діалогу з зацікавленими сторонами. Підтвердженням цього є постійно зростаюча кількість компаній в Україні, що складають нефінансові звіти, тим самим вони підвищують свої позиції як на вітчизняному, так і на світовому ринку.

Отже, подальший розвиток нефінансової звітності та використання досвіду розвинених країн світу дозволить Україні вийти на новий, вищий етап свого соціального та економічного розвитку.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Економічна складова угоди про асоціацію між Україною та ЄС: наслідки для бізнесу, населення та державного управління / О. Бетлій, М. Риженков, К. Кравчук та ін.; Під редакцією І. Бураковського та В. Мовчан. – К.: Інститут економічних досліджень і політичних консультацій, 2014. – 139 с.

2. Мужилко О.О. Основні витоки ідеї сталого розвитку та шляхи переходу України на принципи сталого розвитку / О.О. Мужилко // Електронне наукове фахове видання "Державне управління: удосконалення та розвиток". [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=300>.

3. Доклад о человеческом развитии 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/presscenter/articles/2014/07/24/-83-187-/>

4. Повышение информационной открытости бизнеса через развитие корпоративной нефинансовой отчетности. Аналитический

обзор корпоративных нефинансовых отчетов 2008-2011. / А.Н. Шохин, Л.В. Аленичева, Е.Н. Феоктистова, Ф.Т. Прокопов, М.Н. Озерянская. – М.: РСПП, 2012. – 102 с.

5. Центр розвитку КСВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://csr-ukraine.org/>

6. Концепція соціального розвитку України на 2013-2023 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gurt.org.ua/uploads/news/2013/08/05/komment_kontseptsiyi_sotsrozvitku_ukr_2013-2023.doc

7. Король С. Нефінансова звітність підприємства / С. Король // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 102-113.

8. Исследование АССА выявило тенденции устойчивого развития // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.b-soc.ru/theory-and-practice/materials/material/corpsocotv/75>. – Заголовок з екрану.

9. Рейтинг социально ответственных компаний-2013 // ГВардия. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kontrakty.ua/article/62569/>. – Заголовок з екрану.

10. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К.: Представництво ООН в Україні, 2010. – 84 с.

11. Сапрыкина М. КСО-практика: 12 шагов при подготовке нефинансового отчета. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://delo.ua/business/kso-praktika-12-shagov-pri-podgotovke-nefinasovogo-otcheta-185313/?supdated_new=1407152162.

12. Гриценко О.І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання // Науковий журнал Молодий вчений. – Херсон, 2014. – № 2(05). – С. 31-34.

13. Корпоративна соціальна відповідальність : опорний конспект / А.М. Сингаївська. – К.: Київський університет ринкових відносин, 2013. – 41 с.

14. Колот А.М. Корпоративна соціальна відповідальність, соціальна звітність та аудит як сучасні інститути та технології соціального розвитку / А.М. Колот // Україна: аспекти праці : наук.-екон. та сусп.-політ. журнал / Вид-во «Праця». – 2010. – № 3. – С. 3-9.

15. Довга Т. Формування екологічної звітності сміттєпереробних підприємств // Вісник КНУ ім. Т.Г. Шевченка. – 2012. – № 143. – С. 50-53.

16.Хамідова О.М. Складання соціальної звітності як важливий етап реалізації соціально-відповідального маркетингу підприємства галузі мінеральних добрив / О.М. Хамідова, А.Ш. Хамідова // Економіка Крима. – 2010. – № 2 (31). – С. 222-226.

17.Липчук В. Соціальна звітність підприємства як основа формування його бренду / В. Липчук, Л. Гнатишин // Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін» 18-19 квітня 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_2_2013_04_18_19/socialna_zvitnist_pidpriemstva_jak_osnova_formuvannja_jogo_brendu/22-1-0-473.

18.Посібник із КСВ. Базова інформація з корпоративної соціальної відповідальності / Лазоренко О., Колишко Р. та ін. – К.: Видавництво «Енергія», 2008. – 96 с.

19.Феоктистова Е.Н. О корпоративной социальной ответственности в России / Е.Н. Феоктистова // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2010. – № 5(72). – С. 6-11.

20.Зінченко А.Г., Саприкіна М.А. Корпоративна соціальна відповідальність 2005-2010: стан та перспективи розвитку. – К.: Вид-во «Фарбований лист», 2010 – 56 с.

21.EY: компанії ризикують втратити інвестиції через відсутність нефінансової інформації. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://csr-ukraine.org/news/ey-%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D1%96%D1%97-%D1%80%D0%B8%>.

22.Міжнародні соціальні стандарти: навч. посіб. / авт.: А. М. Юшко, Н. М. Швець; за заг. ред. В. В. Жернакова. – Х.: Нац. ун-т "Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого", 2013. – 121 с.

23.Европейський парламент прийняв директиву о нефинансовой отчетности для крупных компаний. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.csr-review.net/index/evropeyskiy--prinyal-----.html>.

24.Москалюк Г.О. Сучасні умови розвитку нефінансової звітності в Україні / Г.О. Москалюк // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції" 05-06 червня 2014 р. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – 200 с.

25.Сапрыкина М. Отчетность по КСО: Новая Директива ЕК стоимостью в 5000 евро для компаний / М. Сапрыкина // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.csr-review.net/index/otchetnost-novaya---5000-evro-.html#>

26.Скобарев В. GRI G4 – новый шаг в развитии нефинансовой отчетности / В. Скобарев, Т. Ляховенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.csrjournal.com/akcent/6847-gri-g4-novyy-shag-v-razvitii-nefinansvoy-otchetnosti.html>

Кузіна Р.В., к.е.н., доцент

ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА СТАНДАРТИЗАЦІЮ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

Глобалізаційні процеси, які відбуваються у світовій системі, істотно впливають на формування різних концепцій, зокрема і концепцій бухгалтерського обліку. Завдяки основним об'єктивним і суб'єктивним чинникам, а саме: лібералізації та посиленню конкуренції на національних ринках розвинених країн, удосконаленню технологій фінансових облікових операцій, загального зростання світового виробництва, стали можливі процеси економічної глобалізації.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Метою є аналіз процесів глобалізації та їхній вплив на економічну сферу діяльності різних країн, а також визначення факторів, що впливають на тенденції розвитку обліку.

Глобалізація економічних процесів зумовила необхідність у зіставленні фінансової інформації та актуальність стандартизації публічної звітності на міжнародному рівні. Необхідність стандартизації звітності на світовому рівні визнається більшістю вітчизняних та іноземних авторів.

Стандартизація фінансової звітності припускає вироблення єдиних підходів до складання публічної звітності, що забезпечують отримання достовірної інформації користувачами для ухвалення рішень.

Стандартизація фінансової звітності окремих держав здійснюється на регіональному (країни ЄС, країни Південної

Америки) і на міжнародному (шляхом застосування єдиних, глобальних міжнародних стандартів фінансової звітності) рівнях.

В Україні процес стандартизації фінансової звітності здійснюється шляхом впровадження МСФЗ для підприємств-учасників ринку цінних паперів.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Глобалізація є об'єктом вивчення багатьох учених: В. І. Добренькова, А. С. Панаріна, Н. Є. Покровського, С. Л. Удовика, А. І. Уткіна, З. Баумана, У. Бека, Е. Гідденса, М. Кастельса.

Проблемами стандартизації обліку по МСФЗ в останні роки займаються багато українських, російських та іноземних авторів. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладено в працях С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, В. Н. Костюченко, Г. Г. Кірейцева, Л. Г. Ловінської, Н. А. Остап'юк, О. Петрук, М. С. Пушкар, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, В. П. Суйц, Л. В. Чижевського, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, М. М. Шігун та багатьох інших. Серед зарубіжних авторів можна виділити: О. Абат, Д. Блейка, М. Ван Бреда, А. Бріттона, Х. Гернона, С. Грея, Д. Колдуелл, М. Коен, М. Р. Метьюс, Г. Міїке, Г. Мюллер, Б. Нідлз, К. Ноубс, Р. Паркер, , Е. Хендрікс, Ф.Д.С. Чой та інших.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Глобалізація як процес інтеграції людства в єдине ціле відбувається одночасно в багатьох сферах життєдіяльності суспільства. Виділяється глобалізація культури, економічної сфери, політичних процесів, мови, міграційних процесів та інше. Усі ці процеси створюють глобалізацію, яка має місце в сучасності. Можна сперечатися про те, який саме процес є початковим і визначальним, однак, на наш погляд у даному випадку ми ризикуємо змішати поняття глобалізації з її причинами або передумовами. Існує також небезпека змішування сутності глобалізації з її соціальними наслідками, що виражаються у зміні соціальної структури, сімейних відносин, поляризації суспільства та інше.

Автором розглянуто процеси глобалізації з економічної точки зору.

Світове співтовариство накопичило певний досвід використання міжнародних стандартів фінансової звітності та стандартизації звітності в МСФО. Була виділена низка проблем, пов'язаних із формуванням інституційних механізмів, що забезпечують розробку та

впровадження МСФЗ та дотримання їх застосування (нагляду над процесом упровадження) на міжнародному, регіональних і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи даних механізмів; з необхідністю вирішення питань правового впровадження МСФЗ у національну практику; з необхідністю чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні та ін.

В Україні процес стандартизації фінансової звітності підприємств у звітність по МСФО почався відносно нещодавно. Автор вважає за доцільне, враховуючи досвід розвинутих країн, виділити проблеми застосування МСФЗ в Україні та розробити рекомендації з їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процеси глобалізації стали активно обговорюватися науковим співтовариством наприкінці ХХ століття. Усі соціальні процеси оцінюються сьогодні тільки з урахуванням процесів глобалізації. Специфіка глобалізації полягає в посиленні найрізноманітніших зв'язків, часом суперечливих феноменів. Глобалізація є об'єктом вивчення багатьох учених: В. І. Добренькова, А. С. Панаріна, Н. Є. Покровського, С. Л. Удовика, А. І. Уткіна, З. Баумана, У. Бека, Е. Гідденса, М. Кастельса. Існує безліч визначень глобалізації. Це пов'язано з багатогранністю самого поняття.

При аналізі процесів глобалізації автори, як правило, визначають глобалізацію, як у широкому, так і у вузькому значенні. Проте, даючи визначення глобалізації, автори часто акцентують увагу на об'єктивних аспектах процесу. Ось як, наприклад, визначає глобалізацію А. С. Панарін: «процес становлення єдиного взаємопов'язаного світу, в якому народи не відокремлені один від одного звичними протекціоністськими бар'єрами і кордонами, одночасно і перешкоджають їх спілкуванню, і оберігають від їх неупорядкованих зовнішніх впливів» [5, с. 183].

А. І. Уткін у своєму визначенні глобалізації акцентує увагу на економічному аспекті. На його думку, глобалізація - це «злиття національних економік у єдину, загальносвітову систему, засновану на швидкому переміщенні капіталу, новій інформаційній відкритості світу, технологічній революції, прихильності розвинених індустріальних країн лібералізації руху товарів і капіталу, комунікаційному зближенні, планетарної наукової революції» [7, с. 183].

Промовляючи термін «глобалізація», вчені мають на увазі такі процеси:

- розширення діяльності та всесвітня експансія транснаціональних корпорацій;
- існування наднаціональних політико-економіко-соціальних чинників - ООН, НАТО, «Велика вісімка», ЄС та інших, що безпосередньо впливають на життєдіяльність країн;
- створення єдиного фінансового ринку, що підсилює свій вплив на економіку окремих країн, регіонів, компаній за допомогою нових фінансових інструментів;
- утворення складних економічних взаємозв'язків регіонів;
- збільшення масштабів міжнародної міграції населення, залучення усе більшої кількості країн світу в міграційне взаємодія, якісна зміна структури міграційних потоків відповідно з потребами глобалізованого ринку праці» [3, с. 194];
- «американізація» і «вестернізація» культури (поширення культури споживання);
- формування етнопланетарного мислення (здатність людей представляти себе жителями Землі перш, ніж громадянином певної країни або поряд з цим нести відповідальність за всю планету (хоча б в мисленні) [2, с. 31];
- збільшення контактів представників різних країн, культур, національностей і т.п. завдяки мережі інтернет, телебачення, радіо;
- поширення англійської мови як глобального.

На думку Дж. Сороса [6] - глобалізація - це занадто часто вживаний термін, якому можна надавати найрізноманітніші значення. Цей термін, в економічному ракурсі, означає глобалізацію фінансових ринків і зростаючий домінуючий вплив на національні економіки глобальних фінансових ринків і транснаціональних корпорацій. У цьому сенсі глобалізацію необхідно відрізнити від вільної торгівлі, яка не має таких далекосяжних наслідків для окремих країн.

Підсумовуючи вищезазначене можна зробити висновок, що під терміном «глобалізація» в економічній науці зазвичай розуміють сукупність таких процесів та явищ, як руйнування адміністративних бар'єрів між країнами і вільний обмін фінансовими, товарними, інформаційними, технологічними й людськими потоками.

Глобалізаційні процеси призвели до інтеграції внутрішніх національних фінансових ринків у єдиний міжнародний фінансовий

ринок, що стало наслідком наступних процесів:

- лібералізація ринку і посилення активності учасників ринків;
- створення потужної інформаційної бази з отримання, зберігання і використання інформації й створення на її основі вартості;
- функціонування високотехнічних засобів обробки інформації;
- панування мережевої організації у всіх сферах діяльності з горизонтальним принципом функціонування і поява міжнародної мережі Інтернет;

- інституціалізація фінансових ринків, що призвела до створення більш ніж 2000 норм права, фінансів, обліку, аудиту, що регулюють економіко-правові відносини на міжнародному фінансовому ринку і до створення за визначенням професора М. Кастельса інформаційного суспільства, інтегруючого світ у глобальних мережах інструменталізму, а опосередкована комп'ютерами комунікація призвела до появи великої кількості мережевих співтовариств [4, с 43].

Розвиток цивілізації найближчим часом, зокрема і в галузі економіки, буде проходити під впливом двох якісних взаємодоповнюючих і взаємообумовлюючих процесів: всесвітньої глобалізації та інформаційної революції і стандартизації облікових правил.

Глобальний економічний простір, що значно впливає на забезпечення суспільства обліковою інформацією, характеризується й інституційно-правовими чинниками, такими, як участь країн у міжнародних організаціях, об'єднання професійних співтовариств різних країн, застосування єдиних правил при формуванні звітності.

Об'єднання професіоналів різних країн містить Міжнародну Федерацію бухгалтерів; Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності; Міжнародний координаційний Комітет з бухгалтерської професії; Міжнародну організацію стандартизації; Міжнародну організацію комісії з цінних паперів; Європейську федерацію товариства фінансових аналітиків та інші.

Головна світова проблема стандартизації, зокрема і правил бухгалтерського обліку, наразі має системний характер. Так, якісне вдосконалення взаємодії між державними, приватними та громадськими компонентами системи пов'язано з інформаційним удосконаленням стандартизації для організації ефективного обліку. З метою вироблення уніфікованих стандартів бухгалтерського обліку

був сформований Фонд МСФЗ.

Глобалізація як новий етап розвитку економічної історії суспільства означає процес наростаючих змін в інституційно-економічній організації суспільства, який стосується як мінімум двох рівнів аналізу:

- інституціональний аналіз (правила і формальні механізми) плюс норми й неформальні механізми, що сукупно створюють інституційне середовище;

- економічний (організаційний) аналіз.

Глобалізація є основним чинником, що визначає подальший розвиток бухгалтерського обліку. Існує безліч точок зору на проблеми такого розвитку, і вони багато в чому пов'язані з глобалізацією. Проте наразі поки що тільки сформульовано головний підхід до розвитку обліку у вигляді Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), але не визначилися теоретичні та методологічні основи вивчення процесів, визначених глобалізацією.

Проблема глобальності, як новітнього наукового явища і контексту світового розвитку, перебуває в центрі уваги і при вивченні перспектив бухгалтерського обліку. Для досягнення цієї проблеми потрібні зовсім інші підходи до осмислення ролі облікової інформації. Об'єкт нашого дослідження знаходиться в царині облікової теорії і методології, заснованої на загальних принципах побудови логіко-концептуальної моделі.

Глобальні явища вимагають системного підходу до дослідження економічних процесів і, в першу чергу, тенденцій розвитку бухгалтерського обліку.

Системний підхід містить три етапи:

1. Ідентифікація цілого (система), частиною якого є предмет, котрий необхідно пояснити, тобто ідентифікація характерних рис глобалізації в обліково-аналітичному аспекті;

2. Пояснення поведінки або властивостей цілого, тобто системи бухгалтерського обліку в умовах глобалізації (облікові характеристики, принципи, мову, види обліку тощо);

3. Пояснення поведінки або властивостей предмета за його ролі (ролей) функції або (функцій) зокрема про організацію, методологію корпоративного обліку.

Розвиток глобальної економіки є об'єктивним процесом поглиблення господарських зв'язків між країнами на основі

інтенсивного розвитку та інтернаціоналізації виробництва і капіталу і значно впливає на облікові концепції, тому глобалізація економічних процесів сприяє інтеграції бухгалтерського обліку. Процес інтернаціоналізації бізнесу передбачає інформованість його учасників на стадіях вкладання фінансових ресурсів, їх обігу та визначення фінансових результатів. Проблеми, що виникають у процесі глобалізації економік різних країн, підвищують вимоги до інформації, що відображає фінансове становище і фінансові результати діяльності корпорацій, одним із основних і надійних джерел якої є фінансова звітність, яка формується в рамках корпоративного обліку.

Розглянемо як глобалізаційні процеси впливають на стандартизацію обліку.

Аналіз робіт вітчизняних й іноземних авторів дозволяє зробити висновок про те, що стосовно терміна «стандартизація» немає однозначної думки.

Ф. Чой і Г. Мюллер [8] вважають, що концепція інтернаціоналізації обліку може проявлятися як процес «гармонізації» і як процес «стандартизації». Гармонізація описується ними як процес об'єднання різних облікових практик, що логічно не суперечать одна одній, які дозволені для використання. Як приклад наводяться Директиви ЄС, що дозволяють різні варіанти оцінювання, які можуть використовуватися національними підприємствами країн членів ЄС. Стандартизація трактується як вироблення єдиного стандарту, який використовується у всіх ситуаціях. Як приклад наводяться стандарти США.

К.Ноубс і Р. Паркер також розділяють поняття «гармонізація» і «стандартизація». «Гармонізація» визначається як процес збільшення порівнянності облікових практик за рахунок встановлення меж кількості можливих варіантів, а під «стандартизацією» мається на увазі припис більш жорсткого і кількісно обмеженого набору правил. Проте, наголошується, що в обліку ці поняття стали майже технічними термінами, і не можна покладатися на звичайну різницю між цими поняттями. «Гармонізація» зазвичай асоціюється з міжнародними законодавчими актами, що випускаються ЄС; а «стандартизація» часто асоціюється з діяльністю Комітету за міжнародними стандартами [10]. Надалі в роботі ці поняття використовуються як взаємозамінні.

Однак, далі зазначається, що «дії міжнародних регулюючих організацій, які прагнуть досягнення однаковості, можуть забезпечити один з факторів широкого процесу гармонізації», і в якості організацій, що прагнуть до гармонізації різних аспектів міжнародної облікової практики називають Комітет з міжнародних стандартів.

К. Робертс, П. Вітман, П. Гордон [11] також відзначають відмінності в поняттях «гармонізація» і «стандартизація». «Гармонізація - це процес, за допомогою якого облік рухається від цілковитої розмаїтості практики. Кінцевим результатом є стан гармонії, коли всі учасники процесу групуються навколо одного можливого методу обліку, або навколо обмеженої кількості тісно взаємопов'язаних методів. Кінцевим результатом є стан однаковості». Авторами підкреслюється, що визначення гармонії ґрунтується на більш ліберальному погляді на відповідність облікових методів, і вона може бути досягнута в результаті природних причин (змін у культурі, розвитку нових ринків цінних паперів тощо), які враховуються підприємствами, бухгалтерськими організаціями та регулюючими органами, для практичного застосування. Визначення однаковості базується на більш жорсткому підході до трактування аналогічних облікових методів, і воно може бути досягнута за рахунок дій регулюючого або виконуючого певні функції органу.

Однак, далі зазначається, що «дії міжнародних регулюючих організацій, які прагнуть досягнення однаковості, можуть забезпечити один із факторів широкого процесу гармонізації», і в якості організацій, що прагнуть до гармонізації різних аспектів міжнародної облікової практики називають Комітет з міжнародних стандартів.

З точки зору автора, процес стандартизації на першому етапі розвитку бухгалтерського обліку призвів до появи бухгалтерських стандартів у багатьох країнах з розвиненою економікою, а подальша інтернаціоналізація облікових процесів, поява транснаціональних компаній, зумовила необхідність у гармонізації облікових практик різних країн.

Процес стандартизації здійснюється на регіональних та міжнародних рівнях.

На міжнародному рівні до процесу створення міжнародної системи бухгалтерського обліку, яка базується на загальних облікових принципах і виробляє єдині стандарти фінансового обліку та звітності

для порівнянності діяльності підприємств усіх країн світу залучено велику кількість організацій, основними з яких є:

- Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів (КМСФЗ, або IASC - International Accounting Standards Committee);
- Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ);
- Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ);
- Організація Об'єднаних Націй (ООН);
- Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Основну роботу з розробки МСФЗ веде Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів - International Accounting Standards Committee (IASC). Консультативна рада за стандартами представляє низку економічно розвинених країн з усіх континентів, Всесвітню федерацію бухгалтерів, Світовий банк, Міжнародну організацію комісій з цінних паперів та деякі інші міжнародні організації. До завдань Консультативної ради зі стандартів належить визначення пріоритетних напрямків розробки МСФЗ, дослідження наслідків дії прийнятих стандартів, надання консультаційних послуг членам Правління та довіреним особам.

Над розробкою облікових стандартів працюють й інші міжнародні організації: Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ) представлена найбільшими організаціями, які регулюють обіг цінних паперів у всьому світі. Метою її діяльності є координація правил роботи фондових бірж на загальносвітовому рівні. Одним із основних факторів досягнення цієї мети виступає міжнародна стандартизація бухгалтерського обліку та звітності. З 1987 р. КМСФЗ і МОКЦБ беруть участь у спільних розробках МСФЗ; Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) заснована в 1977 р. Її діяльність спрямована на розробку міжнародних стандартів аудиту, етики, освіти, підготовку фахівців в області бухгалтерського обліку та їх надання в КМСФЗ; Організація Об'єднаних Націй (ООН) завдяки роботі своєї Комісії з транснаціональним корпораціям залучена до збору й аналізу інформації про міжнародну діяльність ТНК, займається аналізом проблем їх бухгалтерського обліку та звітності; Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) займається питаннями управління багатонаціональними корпораціями, зокрема, торкається питання їх фінансової звітності.

Однією із значущих міжнародних організацій, що займаються проблемами застосування МСФЗ, є Міжурядова робоча група

експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, що діє в рамках ЮНКТАД. Дана Група була створена за рішенням Економічної і Соціальної Ради ООН у 1982 році з метою участі в процесі міжнародної гармонізації, вимог до обліку та звітності. Вона активно бере участь у даному процесі, забезпечуючи розуміння проблем застосування міжнародних стандартів країнами, що розвиваються та країнами з перехідною економікою, і допомагаючи цим країнам у застосуванні найкращої міжнародної практики. На щорічних сесіях групи протягом останніх років активно обговорюються питання практичного застосування МСФЗ різними країнами.

На регіональному рівні слід відзначити зусилля Європейського Союзу, де вже сформований певний механізм впровадження МСФЗ в європейських країнах, який докладно розглянуто в роботі С. Голова [1, с. 26]. Так, у 2001 році Європейська Комісія започаткувала Комітет європейських регуляторів цінних паперів (Committee of European Securities Regulators - CESR), основними завданнями якого було поліпшення координації між національними регуляторами ринків цінних паперів і виконання консультативних функцій для Комісії, зокрема, у галузі застосування МСФЗ. Даний Комітет готує щорічні доповіді для Комісії, випускає різні стандарти, регулюючі документи і вказівки. Однак процес переходу МСФЗ в країнах Європи стикається з низкою проблем, які були зазначені в Доповіді про застосування МСФЗ в Європейському Союзі для Європейської Комісії [12]. Метою даного дослідження стало оцінювання першого року застосування МСФЗ у Європейському Союзі. Дослідження базувалося на результатах опитувань, аналізі літератури, обговорень на круглих столах, аналізі фінансової звітності та іншому.

На основі дослідження вищеназваних джерел пропонується наступна класифікація проблем застосування МСФЗ:

- необхідність формування інституційних механізмів, що забезпечують розробку та впровадження МСФЗ та дотримання їх застосування (нагляду над процесом упровадження) на міжнародному, регіональних і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи даних механізмів;
- необхідність вирішення питань правового впровадження (enforcement) МСФО в національну практику;

- необхідність чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні;

- необхідність вирішення технічних питань, пов'язаних як зі специфікою самих МСФЗ, так і з національними особливостями.

Усі ці групи проблем взаємопов'язані між собою і вимагають комплексного підходу до їх вирішення.

Усвідомлюючи необхідність забезпечення процесу розробки стандартів, які повинні застосовуватися глобально. Комітет з міжнародних стандартів в останні роки здійснював спроби поліпшення даного процесу.

Визнаючи необхідність врахування думок різних зацікавлених сторін при розробці стандартів й активізації їх практичного застосування, в 2005 році Комітет з міжнародних стандартів провів низку структурних змін (було збільшено кількість опікунів (Trustees) з 19 до 22 осіб за рахунок представників країн, котрі не належать до Північної Америки і Європи; дещо змінилися функції Консультаційної ради (SAC) - котра повинна більш активно забезпечувати взаємозв'язок своїх членів з піклувальниками та Радою з міжнародних стандартів (IASB) у вирішенні питань стратегії процесу розробки стандартів та їх застосування, зменшилася кількість його членів з 60 до 40 осіб, головою був призначений представник Бразилії (тобто, представник країни, що розвивається). Крім завдання з розробки Інтерпретацій, перед Комітетом з інтерпретацій (IFRIC) поставлено завдання розробки керівництв з застосування, що обумовлено зростаючими потребами в таких документах у зв'язку з більш активним практичним застосуванням МСФЗ. Рада з міжнародних стандартів випустила Меморандум розуміння ролі органів, що встановлюють стандарти, і їх відносин з Радою (Memorandum of Understanding on the Role of Accounting Standard Setters and Their Relationship with IASB).

Розробка інституційних механізмів упровадження МСФЗ вимагає роботи, у першу чергу, на регіональних і національних рівнях.

У зв'язку з цим цікавим є досвід Європейського Союзу. Європейський Союз в 2002 році прийняв рішення про обов'язкове використання МСФЗ з 1 січня 2005 року для складання консолідованої звітності лістинговими (zareestrovаними на біржі, що публічно торгують своїми цінними паперами) компаніями, яке було закріплено в Постанові № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19

липня 2002 року При цьому був створений спеціальний механізм схвалення МСФО для застосування в Європі, і обов'язковому застосуванню підлягають тільки схвалені стандарти; країнам була надана свобода в рішенні про те, чи повинні інші компанії застосовувати дані стандарти; країнам було надано можливість відкладати застосування рішення про обов'язкове застосування МСФЗ для компаній, які торгують тільки своїми борговими цінними паперами, або торгують цінними паперами не на європейських ринках і для цих цілей використовують американські стандарти при виконанні певних умов. Створений механізм схвалення МСФО для застосування в Європі містить фінальне схвалення застосування стандарту Європейською Комісією (European Commission) і публікацію його в офіційному журналі, якому передують: отримання технічних консультацій від спеціально створеної незалежної групи експертів - Європейської Консультаційної Групи з Фінансової Звітності (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG); отримання думки про об'єктивність та збалансованість рішення вищезазначеної групи від спеціально створеного консультаційного органу - Групи Огляду Консультацій по Стандартам (Standards Advisory Review Group - SARG); прийняття Комісією рішення про пропозицію схвалення, застосування стандарту і голосування з приводу схвалення застосування спеціального комітету - Комітету з Регулювання Обліку (Accounting Regulatory Committee - ARC); схвалення рішення Комітету з Регулювання Обліку Європейським Парламентом (European Parliament).

Наявність спеціально створеного механізму впровадження МСФЗ в Європейському Союзі є безумовно позитивним моментом, однак, процедура схвалення вимагає певного часу, і крім того, виникає ризик отримання «несхвалення» окремих стандартів або деяких положень стандартів (така ситуація вже виникла з МСФЗ (IAS) 39) .

В Україні реформування бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин розпочалось із прийняття Кабінетом Міністрів України Постанови від 28.10.1998 року № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності». Згідно з програмою реформування бухгалтерського обліку головним завданням було приведення

національної системи обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Розглянемо основні етапи процесу гармонізації фінансової звітності українських підприємств зі звітністю країн ЄС та інших країн, які використовують міжнародні стандарти:

1 січня 2000 набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» - цей Закон установив основоположні вимоги до обліку і звітності; визначив суб'єкти регламентації бухгалтерського обліку, законодавчо закріпив права усіх груп користувачів на отримання достовірної інформації про діяльність підприємств шляхом ведення бухгалтерського обліку і складання звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які не можуть суперечити міжнародним стандартам. У тому же році був прийнятий План рахунків бухгалтерського обліку, та Інструкція про його застосування, 20 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. У 2001-2009 рр. були прийняті ще 14 ПСБО і на сьогоднішній день розробка основних ПСБО закінчена.

Подальший акцент у стандартизації фінансової звітності перемістився на акціонерні товариства, та з метою розвитку корпоративного бізнесу в Україні був виданий Указ Президента «Про заходи щодо розвитку корпоративного Управління в АТ», який зокрема передбачав запровадження міжнародних стандартів та сертифікацію бухгалтерів АТ (21 березня 2002 р.). У 2006 році був прийнятий План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності, яким передбачені заходи щодо запровадження МСФЗ. У 2007 була розроблена і прийнята Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на 2007-2012 рр. У якій були викладені основні заходи щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

На основі проведеного аналізу можна виділити кілька етапів гармонізації фінансової звітності українських підприємств до МСФЗ, які проводилися паралельно з реформами бухгалтерського обліку в Україні [1, с. 167].

Упродовж першого етапу (1991-1996 рр.) було визначено основні концептуальні характеристики нової системи бухгалтерського обліку, створено власну систему регулювання бухгалтерського обліку

та проголошено курс на перехід до міжнародних принципів і стандартів обліку, який знайшов втілення в державній програмі.

На другому етапі (1997-1999 рр.) було створено правові та методологічні передумови трансформації системи бухгалтерського обліку. Розроблені положення (стандарти) бухгалтерського обліку, план рахунків та форми фінансової звітності, узгоджених відповідно до положень МСБО.

З 2000 року відбулося запровадження нової системи бухгалтерського обліку. В Україні досягнуто високого рівня гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ [1, с. 169].

На думку автора, 2010 рік можна вважати початком нового етапу стандартизації фінансової звітності, тому що останніми постановами уряду дозволено пряме використання МСФО не тільки компаніями, які в обов'язково подають звітність по МСФО, але і будь-якими іншими підприємствами, які самостійно визначили доцільність використання МСФЗ.

Процес стандартизації фінансової звітності в Україні пов'язаний з певними проблемами. По-перше стандарти не можуть «працювати» самостійно - успіх застосування МСФЗ залежить у першу чергу від економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. І хоча міжнародні стандарти фінансової звітності - це високоякісний інтелектуальний продукт - повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях. Тому не потрібно прагнути зайвого «нав'язування» МСФЗ «нелістинговим» компаніям, а необхідно поступально працювати над поліпшенням економічних умов в Україні.

Другий блок проблем застосування МСФЗ пов'язаний з людським фактором. Міжнародні стандарти встановлюють загальні принципи формування показників звітності. Усі ситуації не можуть бути викладені в стандартах, саме цим і обумовлюється застосування професійного бухгалтерського судження при складанні ФЗ. У вітчизняній практиці немає такого поняття як «професійне судження бухгалтера», немає навіть такого поняття як «професійний бухгалтер». Зазначимо, що в проекті ЗУ України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» було вилучено поняття «професійний бухгалтер» - «за такою логікою проект допускає наявність непрофесійних бухгалтерів. До того ж, у

проекті відсутні чіткі та однозначні критерії процесу підтвердження кваліфікаційної придатності громадянина на звання «професійного бухгалтера». На думку автора, вилучення даного поняття було великою помилкою, адже за звітність професійно складену за МСФЗ, повинен відповідати професіонал. Підвищення якості освіти - наріжний камінь у процесі успішного застосування МСФЗ.

Третій блок проблем пов'язаний з відсутністю структур в Україні, які повинні активно взаємодіяти з Комітетом з міжнародних стандартів для усунення технічних аспектів застосування МСФЗ (переклад останніх версій МСФЗ, Дискусійних паперів, проектів, участь в обговоренні проектів і т.д.).

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Визначено, що під терміном «глобалізація» в економічній науці зазвичай розуміють сукупність таких процесів та явищ, як руйнування адміністративних бар'єрів між країнами і вільний обмін фінансовими, товарними, інформаційними, технологічними й людськими потоками.

2. Хоча, наразі вже сформульований основний підхід до розвитку обліку у вигляді Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), в умовах економічної глобалізації, але не окреслені теоретичні та методологічні основи вивчення процесів, визначених глобалізацією.

3. Глобалізація є основним чинником, що визначає подальший розвиток бухгалтерського обліку.

4. Глобалізація як новий ступінь в розвитку економічної історії суспільства означає процес наростаючих змін в інституційно-економічній організації суспільства, який зачіпає як мінімум два рівні аналізу: інституціональний аналіз і економічний (організаційний) аналіз.

5. Глобальні явища вимагають системного підходу до дослідження економічних процесів і, у першу чергу, тенденцій розвитку бухгалтерського обліку.

6. Проблеми, що виникають у процесі глобалізації економік різних країн, підвищують вимоги до інформації, що відображає фінансове становище і фінансові результати діяльності корпорацій, одним із основних і надійних джерел якої є фінансова звітність, яка формується в рамках корпоративного обліку.

7. В процесі стандартизації фінансової звітності українських підприємств необхідно врахувати досвід розвинених країн (ЄС) і перехід на МСФЗ повинен мати не «декларативний» характер, а бути поступальним процесом за наявності відповідного інституційного механізму в Україні.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К. Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

2. Добренков В.И. Глобализация и Россия: Социологический анализ. - М.: ИНФРА-М, 2006. - 447 с.

3. Ивахнюк И.В. Глобализация миграционных процессов // Глобалистика: Энциклопедия / Гл. ред. И.И. Мазур, А.Н. Чумаков; Центр научных и прикладных программ «ДИАЛОГ». - М.: ОАО Издательство «Радуга», 2003.

4. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура: Пер. с англ. Под науч.ред. О.И. Шкаратана. - М.: ГУ ВШЭ, 2000. - 608 с.

5. Панарин А. С. Глобализация // Глобалистика: Энциклопедия / Гл. ред. И. И. Мазур, А. Н. Чумаков; Центр научных и прикладных программ «ДИАЛОГ». - М.: ОАО Издательство «Радуга», 2003.

6. Сорос Дж. «Тезисы о глобализации» [Электронный ресурс] . Режим доступа: <http://magazines.russ.ru/vestnik/2001/2/sor.html> (дата звернення: 26.11.2012).

7. Уткин А.И. Определения глобализации // Глобалистика: Энциклопедия / Гл. ред. И.И. Мазур, А.Н. Чумаков; Центр научных и прикладных программ «ДИАЛОГ». - М.: ОАО Издательство «Радуга», 2003.

8. Choi F.D.S., Mueller G.G. International accounting – 2-d ed., Preutice-Hall Int. 1992.

9. EU Emplementaion of IFRS and the Future value directive/ www.ec.europa.eu

10. Nobes C., Parker K. Comparative International Accounting – 7-the ed., Pearson Education Limited, 2002.

11. Roberts C, Weetman P., Gordon P. Intemational Financial Accounting: A Comparative, Approach. - 2-d ed.

Лоханова Н.О., д.е.н., доцент

ПІДХІД ДО ДЕКОМПОЗИЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ВИРІШЕННЯ ЗАВДАННЯ ПІДТРИМАННЯ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ

Одним із найбільш важливих і в остаточному вигляді невіршених на сьогодні теоретичних і практичних питань постає питання: які показники мають потрапити до складу Інтегрованої корпоративної звітності, яка стає новим форматом звітності в усьому світі.

Як планується Міжнародним комітетом з Інтегрованої звітності (МКІЗ), в Інтегрованому звіті мають наводитися два види інформації: фактична і прогнозна. Також такий звіт має містити поряд із фінансовою інформацією і нефінансову управлінську інформацію. Тобто розширюються межі звітності, а отже, виникають нові завдання перед обліковою системою, оскільки вона має забезпечити її створення.

Відповідно до підходу Міжнародного Комітету з Інтегрованої звітності передбачається розкриття у взаємозв'язку цілої низки показників, що стосуються:

- огляду організації і її бізнес-моделі;
- опису середовища, в якому працює організація, у тому числі ризиків і можливостей;
- стратегічних цілей і стратегії їх досягнення;
- корпоративного управління і винагород;
- виробничих показників, у тому числі фінансових і нефінансових;
- прогнозу на майбутнє [1, с.15].

Як бачимо, у межах такого підходу фінансова звітність, що складається за фактичними даними, виступатиме лише частиною загального набору елементів змісту Інтегрованої корпоративної звітності, причому вона потрапляє у блок "виробничі показники", де власне, окрім фінансових показників, повинні наводитися й інші нефінансові показники.

Тобто в Інтегрованому звіті з шести наведених інформаційних блоків лише один прямим чином формується бухгалтерським обліком в його нині діючому вигляді, все інше – це управлінська інформація нефінансового характеру, яку облікова система має запросити в інших підрозділів, скоординувавши зусилля і забезпечивши взаємопов'язане подання даних.

Відмітимо, що ряд елементів змісту Інтегрованої звітності вже сьогодні є присутнім у корпоративній звітності компаній. Так, у більшості випадків у звітності наводиться огляд організації, її мета (місія), основні види діяльності, склад товарів, робіт або послуг; розкриваються окремі елементи корпоративного управління і винагороди управлінського персоналу; і природно присутні фактичні показники виробничо-господарської діяльності, а в деяких випадках і їх аналіз.

Однак головна проблема в тому, що у більшості випадків інформація корпоративної звітності, що виходить за межі фінансових показників, у практиці вітчизняних підприємств, як правило, подається формально.

У кінцевому підсумку, якщо взяти до уваги більшість корпоративних звітів вітчизняних суб'єктів господарювання, то вони фактично є такими, що взагалі не вимагаються особами, що можуть бути зацікавленими в інформації для інвестування коштів та інших цілей.

І найгірше полягає в тому, що нинішня корпоративна звітність відображає фактично сформовану ментальність українського топ-менеджменту, рівно як і облікового персоналу, який відповідає за її складання. А за таких умов важко говорити про можливість використання даних звітності для залучення додаткових інвестицій, тим більше іноземних.

Однак, якщо узагальнити і поставити чітке запитання: чого немає в нинішній корпоративній звітності і що в ній повинно з'явитися при переході до формату Інтегрованої звітності, то ключове, на наш погляд, буде те, що в Інтегрованій звітності повинне з'явитися детальне розкриття "бізнес - моделі" компанії, опис стратегії, ризиків і можливостей її реалізації. Тобто в звітності мають бути ширше представлені показники не стільки фінансового характеру, скільки управлінського, причому з обґрунтуванням стратегії управління всіма

видами ресурсів, і не лише фінансовими, але і матеріальними, інтелектуальними тощо.

У цілому можна констатувати, що Інтегрований звіт має включати традиційну складову – фінансову звітність, а також додатково звітність з корпоративного управління, звітність зі стійкого розвитку й інформацію про прогностичні показники і розшифрування стратегії, а отже, дуже важливим є оптимізація складу показників, щоб не допустити наявності надлишкової інформації.

Далі зупинимось докладніше на розгляді декомпозиції складу Інтегрованої звітності. На нашу думку, у склад показників, що мають розкриватися в Інтегрованому корпоративному звіті, має потрапити щонайменше така інформація:

1. Опис компанії і стану її корпоративного управління. При тому мають бути освітлені, як мінімум:

1.1. Загальні відомості про компанію (назва, місце розташування і місце діяльності, характер форми власності, організаційно-правова форма тощо); масштаб діяльності (з урахуванням чисельності співробітників, чистого обсягу продаж); структура компанії тощо.

1.2. Опис діяльності (основні види діяльності; ринки, на яких працює компанія за географічною розбивкою, а також категоріями продуктів (товарів, робіт, послуг) і покупців (споживачів).

1.3. Охоплення зацікавлених сторін – компанія, що здійснює підготовку Інтегрованого звіту має визначити склад осіб, зацікавлених в її діяльності, і пояснити в описовій частині, яким чином розумні очікування і економічні інтереси були враховані при складанні звіту.

1.4. Стислий опис системи корпоративного управління.

2. Результати аналізу стану зовнішнього середовища, ризиків і можливостей. При тому для цілей аналізу можуть бути застосовані різноманітні сучасні методики SWOT, STEP і STEEPV-аналізу тощо з акцентом на найбільш суттєві і значущі тенденції, що здійснюють вплив на компанію в контексті стійкого розвитку як власне підприємства, так і в цілому стійкого розвитку регіону, країни, світу. В описовій частині Інтегрованого корпоративного звіту важливо акцентувати увагу саме на тому, як стійкий розвиток компанії скорельований зі стійким розвитком економік вищого рівня.

3. Стислий опис обраної стратегії розвитку компанії на короткостроковий, середньостроковий (найближчі 3-5 років) і довгостроковий період. Стратегія має включати опис загального

бачення керівництва компанії стосовно перспектив підприємства і його конкретизацію у вигляді стратегічного плану розвитку. При цьому мають бути враховані ключові проблеми стійкого розвитку, пов'язані з економічними, екологічними, соціальними і інноваційними результатами діяльності.

4. Огляд стратегічних цілей організації в цілому з деталізацією для окремих сегментів її діяльності з акцентом на стратегічні пріоритети і найважливіші напрями розвитку.

5. Опис обраної бізнес-моделі (чи бізнес-моделей) компанії, ув'язаної з її стратегічними цілями.

7. Результати докладної оцінки ризиків і системи управління ними з ранжуванням їх в залежності від значущості і з визначенням можливих заходів щодо подолання з позицій підтримання стійкого розвитку компанії.

8. Опис системи управління якістю, що прийнята в компанії.

9. Показники діючого стану господарської діяльності, в т.ч.:

9.1. фінансові показники, зокрема показники: фінансового стану, фінансових результатів, руху грошових коштів, руху капіталу за звітний період і примітки до них, представлені у вигляді фінансової звітності в оновленому форматі, зокрема: Звіт про фінансовий стан, Звіт про сукупний дохід, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про рух власного капіталу, Примітки до фінансової звітності;

9.2. показники зі стійкого розвитку стосовно економічної, екологічної, соціальної і інноваційної результативності роботи компанії з акцентом на розкриття ключової інформації щодо персоналу, екологічної і промислової безпеки, екологічності продукції, інновацій, участі компанії у соціально-економічному розвитку регіону, стислий опис взаємодії з зацікавленими сторонами.

10. Прогноз показників:

10.1. фінансового стану, фінансових результатів і руху грошових коштів за умови реалізації обраної стратегії з урахуванням наявних ризиків;

10.2. нефінансових показників – перспективи розвитку економічного впливу компанії, а також її діяльності зі збереження навколишнього середовища, підвищення соціального впливу, взаємодії з зацікавленими сторонами тощо.

Ось такий, на нашу думку, має бути загальний підхід і структура Інтегрованого корпоративного звіту. Наше бачення того, якою має

бути структура складових Інтегрованого звіту, представлено на рис.1.

У цілому Інтегрована звітність має принципові відмінності від традиційної корпоративної звітності за рахунок низки чинників.

Зокрема хотілося б звернути увагу на те, що особливістю Інтегрованої звітності є важливе з позицій громадянського суспільства комплексне розкриття в ній фінансових, соціальних і екологічних питань. Сама ідея її формування виникла у межах Концепції стійкого розвитку [2; 3]. Зараз же звітність щодо стійкого розвитку фактично переростає в єдиний формат Інтегрованої звітності, що цілісно відбиває взаємопов'язані показники фінансів, соціальної відповідальності бізнесу й екології.

І це цілком зрозуміло, оскільки стійкий розвиток, як правильно зазначає Антонов Д.П., «включає три складові – економічну, соціальну й екологічну, котрі є взаємозалежними» [2]. При тому автор зазначає, що Концепція стійкого розвитку в її широкому розумінні не стосується стійкості конкретного підприємства чи організації, «стійкість окремої організації може відповідати, а може не відповідати стійкості суспільства в цілому» [2]. З одного боку, зроблений висновок є зрозумілим і таким, що підтверджується практичним досвідом, однак, з іншого боку, як нам здається, при такому підході втрачається важливе розуміння того, що лише за умови дотримання балансу інтересів господарюючих суб'єктів і суспільства в цілому може бути забезпечена ефективна реалізація відповідної Концепції. При тому обов'язково слід враховувати те, що стійкість регіону пов'язана зі стійкістю окремих суб'єктів, а стійкість держави у свою чергу залежить від стійкості регіонів, що в неї входять тощо. Тобто різні рівні розгляду стійкого розвитку взаємопов'язані між собою. І в такому контексті в розробці Інтегрованої звітності стають зацікавлені як самі підприємства, оскільки вона дозволяє їм підтримувати власний стійкий розвиток, бо сприяє формуванню гідної ділової репутації серед широкого кола зацікавлених осіб, так і спільнота, якій стає доступною інформація про внесок кожного господарюючого суб'єкта у підтримання стійкого розвитку більш високих рівнів – регіону, держави, світу.

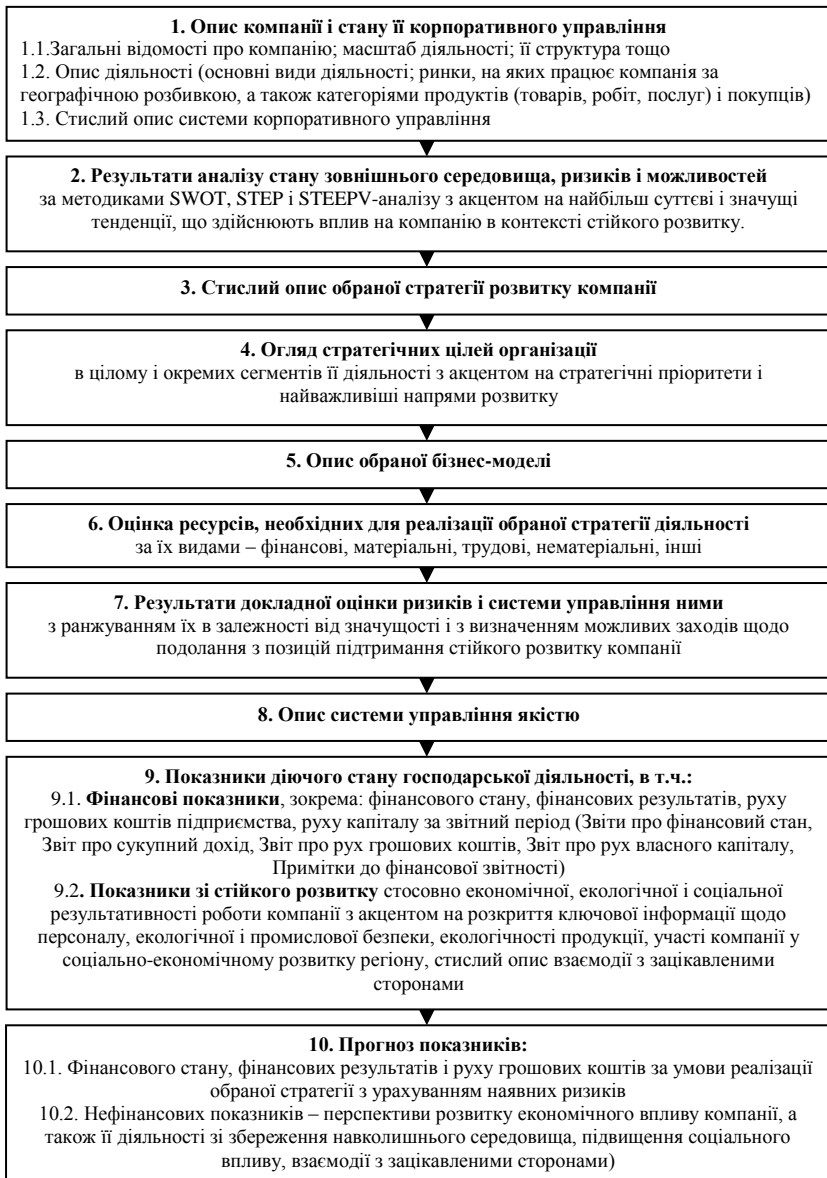


Рис. 1. Складові Інтегрованого звіту
(власна розробка на підставі [1-5; 8])

На сьогодні в Україні склалася ситуація, що окремі компанії вже складають корпоративні звіти, вносячи в них інформацію про стійкий розвиток. При тому, як зазначається в [6], використовуються різні стандарти і нормативні бази звітності зі стійкого розвитку, що розроблені незалежними і неурядовими організаціями. В Україні найбільш часто використовуються дві нормативні бази звітності: Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative) (GRI, ГІО) і Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (United Nations Global Compact) (ГДООН) [6]. При тому GRI запропоновані підходи до відображення результатів власної господарської, природоохоронної і соціальної діяльності із різним рівнем застосування системи звітності (А, В, С з плюсом чи без нього). За даними досліджень Лаури Гарбенчуте (PricewaterhouseCoopers), за останні три роки звітність зі стійкого розвитку відповідно до Керівництва зі звітності зі стійкого розвитку GRI в Україні підготували п'ять компаній, до числа яких відносяться компанії: ДТЕК (енергетична галузь); «Метінвест» (гірно-металургійна галузь), СКМ (промислова група); «Оболонь» (виробництво пива), банк «Надра» [6]. Як бачимо, компанії, що здійснили кроки на шляху запровадження звітності зі стійкого розвитку – це великі корпорації.

Однак, це не означає, що відповідна інформація формується сьогодні лише цим вузьким колом підприємств. Позитивно слід оцінити те, що цілий ряд українських комерційних установ і організацій активно включилися у реєстрацію і публікацію власної звітності відповідно до принципів іншої ініціативи зі звітності щодо стійкого розвитку, а саме Глобального договору ООН (ГДООН), який регулює порядок підготовки звітності про виконання основоположних принципів і підтримку компанією стійкої і соціально відповідальної корпоративної політики [7].

Компанії реєструються в мережі ГДООН на добровільних засадах і тим самим беруть на себе зобов'язання підтверджувати виконання принципів стійкого розвитку, а також екологічної і соціальної відповідальності.

Слід зазначити, що стосовно звітності з питань стійкого розвитку на сьогоднішній день є розроблені рекомендації відносно того, які показники потребують розкриття [3] за окремим напрямками, зокрема до неї входять: показники економічної результативності;

показники екологічної результативності; показники результативності в галузі прав людини; показники результативності підходів до організації праці; показники результативності в галузі відповідності за продукцію; показники результативності взаємодії з суспільством [3].

Водночас, як бачимо, звітність з питань стійкого розвитку є дуже різноспрямованою і, на нашу думку, до складу Інтегрованої корпоративної звітності слід вводити більш обмежене коло показників, інакше через перенавантаження можуть виникнути складності зі сприйняттям інформації з боку користувачів.

Так, зі складу показників звітності зі стійкого розвитку до складу показників Інтегрованої корпоративної звітності, на нашу думку, доцільно ввести лише такі три групи ключових показників: економічної результативності; екологічної результативності, в т.ч. екологічності продукції; результативності соціальної діяльності. Решта показників, хоча і є значущими, однак з метою оптимізації складу звіту може бути скорочена. Водночас, крім означених складових, що мають перейти зі звітності зі стійкого розвитку до складу Інтегрованої звітності, додатково має бути введена група показників, що розкривають результативність інноваційної діяльності.

Далі зупинимося докладніше на розгляді кожної складової окремо.

За підходом GRI економічна складова стійкого розвитку відображає те, який вплив організація здійснює на економічний стан всіх зацікавлених сторін, що мають відношення до підприємства, а також на економічні системи місцевого, національного і глобального рівня [7]. При тому можуть бути відокремлені два блоки: потоки капіталу між зацікавленими сторонами і основні економічні впливи компанії на суспільство.

У свою чергу в частині першого блоку мають бути розкриті показники економічної результативності відносно стійкого розвитку, серед яких, на наш погляд, доцільно залишити лише один основний показник: створена і розподілена економічна вартість, у тому числі доходи, операційні витрати, виплати працівникам, нерозподілений прибуток, виплати постачальникам капіталу (інвесторам і кредиторам), виплати державі, виплати на користь громадськості (благодійні внески тощо).

Відносно другого блоку – економічного впливу компанії на суспільство – може бути подана додаткова інформації щодо

присутності компанії на місцевих ринках, здійсненні інвестицій в інфраструктуру регіону для реалізації громадських благ, благодійної участі компанії в різноманітних проектах суспільного значення тощо.

Що стосується екологічної складової стійкості, то вона має відобразити ті результати діяльності підприємства, які пов'язані із використанням всіх видів ресурсів (матеріальних, енергетичних, водних тощо), тобто з вхідним потоком, а також і з вихідними потоками (тобто відходами, викидами та збросами тощо). Додатково до цього ж блоку показників відноситься інформація відносно витрат, пов'язаних із екологічністю продукції (товарів, робіт, послуг) організації. До показників екологічної результативності, що мають бути внесені до складу показників Інтегрованої корпоративної звітності, на нашу думку, слід віднести такий набір показників:

- стосовно використання матеріальних ресурсів: обсяг використаних матеріальних ресурсів в натуральному виразі і частка в них матеріалів, які становлять собою повторно використовувані відходи; обсяг використаної енергії з указанням джерел і кількість зекономленої енергії за рахунок заходів енергозбереження; кількість спожитих водних ресурсів і частка в них обсягу повторно використовуваних водних ресурсів;

- відносно земельних ресурсів – місцезнаходження і площа земельних ділянок, що знаходяться у власності, в оренді, під управлінням компанії, і сума витрат, що понесені на підтримання їх в належному стані, відновлення чи збереження залежно від призначення;

- відносно відходів, викидів та збросів – обсяг прямих і непрямих відходів, викидів та збросів у розбивці за видами і способами оберту; обсяг перероблених відходів; розмір витрат, що понесені на створення безвідходних технологій чи технологій переробки відходів;

- відносно екологічності продукції – обсяг і частка в загальному обсязі продукції стосовно якої може бути задекларована її екологічна чистота; кількість випадків невідповідності нормативним вимогам, що стосуються впливу продукції на здоров'я і екологічну безпеку; сума штрафних санкцій, накладених на організацію за невиконання нормативних вимог чи діючого законодавства через порушення вимог екологічності продукції; сума витрат, що понесені на забезпечення

підвищення рівня екологічності продукції на всіх стадіях її життєвого циклу;

- загальні витрати і інвестиції на охорону навколишнього середовища з розбивкою за видами.

Результативність соціальної діяльності компанії може бути представлена через такий набір показників:

- відносно праці та її безпеки: загальна чисельність працівників за типами зайнятості з групуванням за віковими групами, статтю, у тому числі чисельність зайнятих на підприємстві інвалідів; плинність кадрів; види і сума виплат і пільг, що надаються співробітникам, які працюють на різних умовах; рівень виробничого травматизму і професійних захворювань;

- відносно підвищення кваліфікації і можливостей, що надаються персоналу – середня кількість годин навчання (підвищення кваліфікації) на одного співробітника в рік за категоріями співробітників; кількість постійно діючих програм підвищення навичок, кваліфікації, розвитку кар'єрних здібностей тощо і сума витрат, що потрачена на відповідні цілі.

Результативність інноваційної діяльності може бути представлена через такий набір показників, як: загальна сума витрат на технологічне переоснащення виробництва; кількість зареєстрованих патентів на власні інноваційні розробки, а також кількість отриманих ліцензій на застосування новітніх технологій, що придбані зі сторони тощо; загальна сума витрат на дослідження і розробки, із деталізацією на витрати, що не визнані як актив, і витрати, що підлягають капіталізації, і є нематеріальним активом; кількість нових видів продукції, розроблених компанією тощо.

Зазначимо, що наведений перелік не є вичерпним, однак, він представляється нам мінімальним набором показників, які комплексно характеризують різні аспекти стійкого розвитку компанії. Хоча, безумовно, їх розгляд має здійснюватися лише системно, в комплексі, без відриву від фінансової складової.

Слід зазначити, що за підходом, що зараз запроваджено GRI, компанії мають право самостійно визначати перелік показників, які вони будуть розкривати чи не розкривати під час складання звітності зі стійкого розвитку. На наш погляд, такий підхід в чистому вигляді не слід зберігати при переході до складання Інтегрованої корпоративної звітності, оскільки за таких умов підприємство може розкривати лише

ту інформацію, яка є для нього найбільш привабливою, вигідною, і навпаки, не розкривати ті дані, які розкривають проблемні місця підприємства і не найкращим чином характеризує його діяльність. Тому пропонуємо визначити саме мінімальний набір показників, від якого і мають відштовхуватися компанії, що складають Інтегрований корпоративний звіт. Водночас право доповнювати і поширювати цей набір показників підприємство має право на свій розсуд. При визначенні мінімального набору показників, збережеться можливість порівняності інформації різних компаній спільної галузі, що є дуже важливим з аналітичної точки зору.

Відзначимо, що роль облікової системи підприємства в процесі формування Інтегрованої корпоративної звітності є ключовою, бо на неї покладається завдання пов'язати усе різноманіття показників стратегії, бізнес-моделі, прогнозних і фактичних показників фінансового і нефінансового характеру у межах єдиного і системно впорядкованого документа, в якому буде видно головне, - реальність стратегії розвитку бізнесу і її забезпеченість фінансовими й іншими видами ресурсів, а також результативність діяльності компанії за всіма основними напрямками стійкого розвитку – економічному, екологічному, соціальному, інноваційному.

Особливо важливим, на нашу думку, є те, що вся інформація, яка подається в Інтегрованому звіті, має носити взаємопов'язаний характер, тобто мова йде не про простий набір розрізнених показників, які взагалі-то і зараз формуються компаніями, а про цілісне й узгоджене подання інформації про стратегію підприємства на шляху створення ним вартості із розкриттям повного забезпечення цієї стратегії всіма необхідними ресурсами, з описом можливостей, загроз і ризиків, що можуть виникнути на шляху її реалізації.

Вважаємо, що запропоноване коло складових Інтегрованого корпоративного звіту, з одного боку, є достатнім для того, щоб отримати всебічне уявлення про стан діяльності компанії і перспективи її розвитку, а з іншого боку, не містить надлишкових і несуттєвих даних.

Наведення відповідної інформації у взаємопов'язаному вигляді дає переваги з позицій практично всіх груп користувачів звітності, оскільки:

1) забезпечує більш високий рівень довіри до звітності з боку потенційних інвесторів і фінансово-кредитних установ, що є

сприятливим чинником для залучення інвестицій і позикових коштів, а також непрямим шляхом сприяє зменшенню трансакційних витрат компанії;

2) підвищує ділову репутацію компанії в цілому, знижує репутаційні ризики, сприяє встановленню відкритих відносин з усіма контрагентами, працівниками й іншими зацікавленими особами;

3) сприяє більшій увазі з боку керівництва до системи управління ризиками, системи управління якістю, економічної, екологічної і соціальної безпеки;

4) підвищує відповідальність менеджменту в частині розробки стратегії розвитку компанії, визначенню бізнес-моделей для конкретних ситуацій, а також переведенню стратегії в коло чітко окреслених показників із розкриттям того, як вони забезпечені всіма видами ресурсів;

5) в цілому сприяє підвищенню економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства;

6) забезпечує докладне інформування спільноти про участь компанії у соціально-економічному розвитку регіону і підтриманні його екологічної і економічної безпеки та таке інше.

Отже, Інтегрована корпоративна звітність має суттєві переваги порівняно з традиційною корпоративною звітністю і, на наш погляд, її запровадження дасть широкі перспективи для підтримання стійкого розвитку як окремих господарюючих суб'єктів, так і в цілому регіону, країни, світу.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки, що:

1. Інтегрована звітність - найбільш перспективний формат корпоративної звітності в суттєвих інституціональних умовах постійних змін ринкового середовища. Саме Інтегрована звітність зможе забезпечити задоволення різноманітних потреб широкого кола користувачів у релевантній інформації, причому як зовнішніх, так і внутрішніх. Інтегрована звітність підвищує відповідальність бізнесу відносно як самого процесу його ведення, так і стосовно розкриття інформації.

2. Завдання побудови Інтегрованої звітності в сучасних умовах необхідності підтримання стійкого розвитку як окремих компаній, так і в цілому регіону, країни, світу може бути вирішено лише цілісною обліковою системою підприємства.

3. Інтегрована звітність як продукт цілісної облікової системи містить у собі коло фінансових і нефінансових показників, які мають бути тісно взаємопов'язані і наведені з позицій обґрунтування власної стратегії діяльності компанії, яка має проходити «червоною ниткою» крізь всю звітність. Такий підхід дозволяє більш коректно оцінити не тільки діючий фінансовий стан підприємства, а й перспективи його розвитку, а також надати відповідь на дуже важливе з позицій всіх інститутів (інвесторів, керівників, державних органів, громадськості та інших зацікавлених осіб) питання: яким чином компанія зараз створює вартість і як вона планує це робити в подальшому. В Інтегрованому звіті переплітається і фінансова, і управлінська, і статистична інформація. До того ж її інформаційне наповнення передбачає розкриття як фактичних, так і прогнозних показників.

4. У цілому Інтегрований корпоративний звіт може мати таку структуру: опис компанії і стану її корпоративного управління; результати аналізу стану зовнішнього середовища, ризиків і можливостей; стислий опис обраної стратегії розвитку компанії на короткостроковий, середньостроковий і довгостроковий період; огляд стратегічних цілей організації в цілому з деталізацією для окремих сегментів її діяльності; опис обраної бізнес-моделі компанії, ув'язаної з її стратегічними цілями; результати оцінки ризиків і системи управління ними з ранжуванням їх в залежності від значущості і з визначенням можливих заходів щодо подолання з позицій підтримання стійкого розвитку компанії; опис системи управління якістю; показники діючого стану господарської діяльності, в т.ч.: фінансові показники у вигляді оновлених Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про рух власного капіталу, Приміток до фінансової звітності; і показники зі стійкого розвитку; прогноз показників фінансового стану, фінансових результатів і руху грошових коштів за умови реалізації обраної стратегії з урахуванням наявних ризиків; і нефінансових показників.

5. Зі складу показників звітності зі стійкого розвитку до складу показників Інтегрованої корпоративної звітності мають бути віднесені три групи ключових показників: економічної результативності; екологічної результативності, в т.ч. екологічності продукції; результативності соціальної діяльності. Додатково має бути введена

група показників, що розкривають результативність інноваційної діяльності.

6. Облікова системи підприємства в процесі формування Інтегрованої корпоративної звітності має зайняти ключове місце, при тому на неї мають бути покладені завдання пов'язати показники стратегії, бізнес-моделі, прогностні і фактичні показники фінансового і нефінансового характеру у межах єдиного і системно впорядкованого документа, в якому буде видна - реальність стратегії розвитку бізнесу і її забезпеченість фінансовими й іншими видами ресурсів, а також результативність діяльності компанії за всіма основними напрямками стійкого розвитку – економічному, екологічному, соціальному, інноваційному.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в XXI веке [Электронный ресурс] / Международная комиссия по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Committee – IIRC), 2011. – Режим доступа: http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus.pdf

2. Антонов Д.П. Отчетность в области устойчивого развития – шаг к идеальному корпоративному отчету [Электронный ресурс] / Д.П. Антонов // Журнал “Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты”. – 2012. – № 2. – 17 апреля 2012. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/127360/>

3. Отчетность в области устойчивого развития [Электронный ресурс] / Global Reporting Initiative (GRI) // Сайт GRI. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/languages/russian/Pages/Отчетность-в-области-устойчивого-развития.aspx>

4. Емельянова С., Сметанников В. Шаги корпоративной отчетности [Электронный ресурс] / С.Емельянова, В.Сметанников // «Marketing pro». – 2010. – № 5-6. – Режим доступа: <http://www.stepconsulting.ru/publ/16092010.shtml>

5. Подготовка годовых отчетов: последние тренды и лучшие практики. Аналитические материалы [Электронный ресурс] / Материалы VIII ежегодной практической конференции «Годовой отчет: опыт лидеров и новые стандарты», Москва, 15 ноября 2011 года. – М., 2011. – Режим доступа:

//http://raexpert.ru/researches/year_report/2010/

6. Гарбенчуте Л. Корпоративная социальная отчетность в Украине [Электронный ресурс] / Лаура Гарбенчуте // Экономические известия. – 2010. – № 163 (1396). – 27.09.2010. – Режим доступа: http://eizvestia.com/sp_business_finance/full/korporativnaya-socialnaya-otchetnost-v-ukraine

7. Results for Ukraine in The UN Global Compact's (2012) [Електронний ресурс] // United Nations Global Compact. – Режим доступу: http://www.unglobalcompact.org/search?document_type=CommunicationOnProgress&keyword=Ukraine&page=1&submit.x=33&submit.y=3&target

8. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Грінь Д.С., 2012. – 400 с.

Муренко Т.О., к.е.н., доцент

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Залізниця є одним із головних секторів економіки України, що забезпечує її внутрішні та зовнішні транспортно-економічні зв'язки і потреби населення у перевезеннях [1, с.7]. Крім того, вона є важливою складовою частиною Європейської і світової транспортних систем.

Залізничний транспорт входить до складу транспорту загального користування, котрий за своїм призначенням надає транспортні послуги, як правило, у сфері матеріального обороту. Сфери, які оточують транспортну галузь, наглядно відображені на рис. 1.

Єдина транспортна система повинна відповідати вимогам суспільного виробництва та національної безпеки, мати розгалужену інфраструктуру для надання всього комплексу транспортних послуг, у тому числі для складання і технологічної підготовки вантажів до транспортування, забезпечувати зовнішньоекономічні зв'язки України [2, ст. 21].

Суттєвою, для визначення ролі та місця залізничного транспорту у транспортному комплексі України, є його

характеристика за результатами аналізу звітних статистичних даних [3] (табл.1).



Рис. 1. Транспортна галузь у оточенні сфер виробництва, обігу та споживання

Таблиця 1
Перевезення вантажів та пасажирів за видами транспорту в Україні

Період, рр.	Загальний обсяг вантажних перевезень	У тому числі залізничним транспортом		Загальний обсяг пасажирських перевезень	У тому числі залізничним транспортом	
	млн. т	млн. т	%	млн. осіб	млн. осіб	%
А	1	2	3	4	5	6
2009	695,7	391,2	56,2	7274,1	425,9	5,9
2010	755,3	432,5	57,3	6837,7	426,6	6,2
2011	811,7	468,4	57,7	6972,9	430,1	6,2
2012	772,8	457,5	59,2	6812,3	429,6	6,3
2013	757,6	441,8	58,3	6620,0	425,4	6,4

Аналізуючи динаміку перевезення як вантажів, так і пасажирів, можна зробити висновок про природне монополістичне положення залізничних підприємств на ринку вантажних перевезень та суттєву частку залізничного транспорту в загальному обсязі пасажирських перевезень в Україні.

Важливість галузі підтверджується також тим, що сьогодні тільки залізничний транспорт залишається у державній власності, але й тут вже розпочався процес реформування.

Стратегічною складовою єдиного транспортного комплексу півдня нашої країни є Одеська залізниця. Експлуатаційна довжина залізниці майже 4100 км (18,7%). На її частку припадає майже 22% вантажообігу і 13% пасажирообігу залізниць країни [4, с.34].

Наведені показники переконливо свідчать, що Одеська залізниця досить впевнено відчуває себе на фоні інших залізниць та займає значне місце у структурі Укрзалізниці.

Залізниця пролягає по території шести областей: Одеської, Миколаївської, Херсонської, Черкаської, Кіровоградської та Вінницької (рис. 2). Головна особливість Одеської залізниці – її приморське і прикордонне положення.

Складна організаційна структура управління залізничними підприємствами визначає необхідність створення системи бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить користувачів облікової інформації необхідними даними. На кожній залізниці створена фінансово-економічна служба, яка є окремим структурним підрозділом управління залізниці. Особливості залізничного транспорту мають вирішальний вплив на способи обліку господарсько-фінансової діяльності його структурних підприємств, тобто територіальне розташування та єдність технологічного процесу, порядок формування витрат і доходів від перевезень та інші фактори потребують застосування на підприємствах залізничного транспорту нетипових рішень в організації бухгалтерського обліку.

Особливості організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності можна розглянути на прикладі найбільш яскравих об'єктів обліку: основних засобів, виробничих запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, капіталу та цільових надходжень тощо.

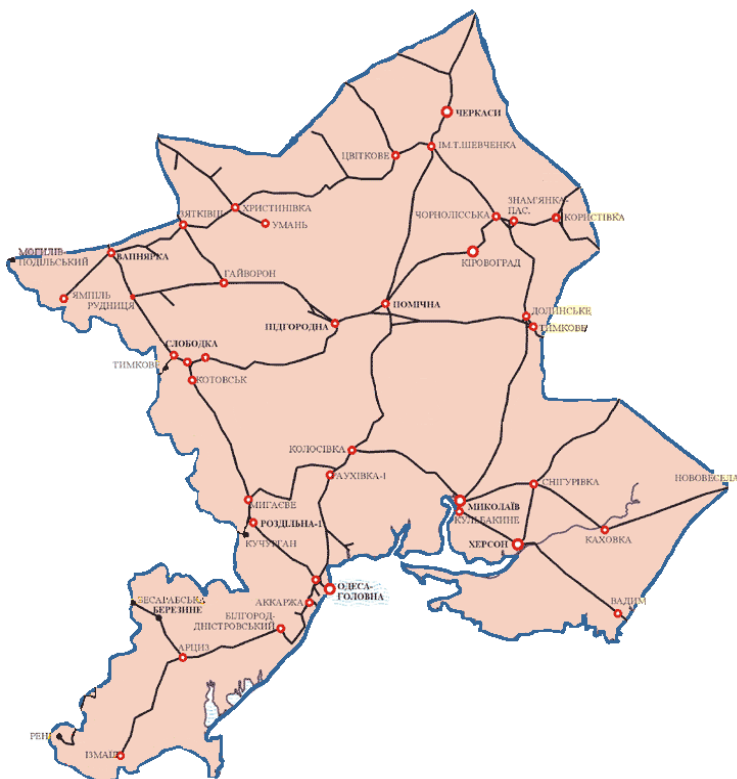


Рис. 2. Схема Одеської залізниці [7]

1. Основні засоби підприємств залізничного транспорту поповнюються за рахунок капітальних вкладень у формі нового будівництва, реконструкції діючих підприємств, розширення та модернізації рухомого складу, придбання за плату будівель та обладнання, транспортних засобів, земельних ділянок та об'єктів природокористування.

У відповідності з планом капітальних вкладень управління залізниці встановлює ліміти на будівництво, придбання локомотивів та вагонів, обладнання та засобів механізації тощо. Капітальні вкладення можуть здійснюватись у централізованому порядку через Укрзалізницю, управлінням залізниці або безпосередньо на

структурних підрозділах за власні кошти, сформовані за рахунок отриманих доходів від відповідних видів діяльності.

Джерелами фінансування капітальних вкладень є: власні кошти підприємств, прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства після оподаткування, залучені кошти у вигляді кредитів банку, залучені кошти інших підприємств, бюджетні кошти тощо.

У випадку придбання об'єктів основних засобів Укрзалізниця або управління Одеської залізниці оголошує тендер на їх закупівлю, здійснює оплату по договорах з постачальниками через службу капітальних вкладень, а також контролює виконання плану капітальних вкладень, тобто служба капітальних вкладень передає витрати на придбання об'єктів основних засобів на структурний підрозділ шляхом виставлення авізо разом з об'єктом. З цього моменту розпочинаються «авізові» розрахунки між структурними підрозділами (рис. 3).

Таким чином, капітальні вкладення залізниць та структурних підрозділів обліковуються на їх балансах. Необхідно підкреслити, що витрати на дообладнання, монтаж та ремонти структурні підрозділи і залізниця здійснюють безпосередньо за власні кошти.

Складається ситуація, при якій служба капітальних вкладень виступає посередником між постачальником та користувачем об'єктів основних засобів. У випадку самостійного виготовлення служба будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд виготовляє об'єкт основних засобів та передає витрати також по авізо структурному підрозділу разом з об'єктом основних засобів.

Служба будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд виконує послуги як з капітального, так і поточного ремонту на протязі всього терміну корисного використання об'єктів основних засобів.

Структурні підрозділи користуються послугами служби будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд лише за однієї переваги – зі службою можна розрахуватися по авізо, тобто не витрачаючи «живих» грошових коштів. Підприємства залізниці отримують ремонтні послуги досить низької якості за високими цінами, розраховуючись по авізо, замість дешевших послуг більш високої якості фірм-конкурентів, які не входять у структуру залізниці.

Відійшовши від причин виникнення такої ситуації, та залишивши питання її розв'язання керівництву залізниці, зупинимось

на ситуації відбиття реального стану взаєморозрахунків структурних підрозділів у фінансовій звітності залізниці.

Існуюча на Укрзалізниці система взаєморозрахунків структурних підрозділів значно впливає на якість показників фінансової звітності.

У структурі служби капітальних вкладень є бухгалтерія, яка веде облік як придбання, так і передачі об'єктів основних засобів, складає фінансову звітність, звітує як перед фінансово-економічною службою залізниці, так і перед зовнішніми органами.

Для того, щоб у фінансово-економічній службі залізниці склалася загальна картина капітальних інвестицій, необхідно згрупувати усі звіти структурних підприємств і звіт служби капітальних вкладень.

Самі структурні підрозділи досить часто роблять наступні помилки – не відокремлюють у своєму обліку капітальні інвестиції власні та капітальні інвестиції за рахунок служби капітальних вкладень.

Виникає ситуація, при якій одні й ті ж самі витрати знаходять своє відображення як у звіті служби капітальних вкладень, так і у звітах деяких структурних підрозділів.

Таким чином, процес дублювання збільшує обсяг капітальних інвестицій в цілому по залізниці. На практиці досить часто трапляються випадки, коли об'єкт основних засобів придбаний за рахунок служби капітальних вкладень, витрати на його придбання передані по авізо на структурний підрозділ, а додаткові витрати на дообладнання, монтаж здійснюються підприємством за власні кошти.

Так, витрати, які складають первісну вартість одного об'єкту основних засобів виникають з різних джерел. Такий облік є досить трудомістким та непрозорим.

У табл. 2 та 3 за матеріалами Знам'янської дистанції пасажирських перевезень (ДН-3), служби енергопостачання (Е) та служби капітальних вкладень (НКВ) наглядно продемонстрована завуальованість обліку розрахунків.



Рис. 3. Схема взаєморозрахунків структурних підрозділів залізниці та постачальників основних засобів

Таблиця 2

Витяг з форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за 2013 рік

III. Капітальні інвестиції				тис. грн..
Найменування показника	Код	ДН-3	Е	НКВ
01	02	03	04	05
Капітальне будівництво	280	355	94	323375
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	148	37261	248288
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	623	1934	144
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	4	136	2940
Придбання довгострокових біологічних активів	320			
Інші	330			
Разом	340	1130	39425	574747

Таблиця 3

Витяг з форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за 2013 рік

XIII. Використання амортизаційних відрахувань				тис. грн..
Найменування показника	Код	ДН-3	Е	НКВ
01	02	03	04	05
Нараховано за звітний рік	1300	3568	77903	-----
Використано за рік – усього	1310	1130	39425	323375
в тому числі на:				
будівництво об'єктів	1311	355	94	323375
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	148	37261	248288
з них машини та обладнання	1313	48	37261	26473
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	4	136	2940
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315			
придбання інших необоротних матеріальних активів	1316	623	1934	144
	1317			

Іншими словами: у табл. 2 і 3 розглянуто приклад непрозорого обліку та використання амортизаційних відрахувань – структурний підрозділ, який отримує об'єкт основних засобів по авізо, не несе витрат «живими» грошовими коштами, але нараховує амортизацію на нього та включає амортизаційні відрахування до складу XIII розділу «Використання амортизаційних відрахувань» форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Виникає ситуація: нараховують амортизацію структурні підрозділи, а використовуює цю ж амортизацію на придбання об'єктів основних засобів служба капітальних вкладень, і не завжди для тих самих підприємств.

З наведених таблиць наглядно бачимо – у структурному підрозділі ДН-3 нараховано амортизації на суму 3568 тис.грн., а використано лише на 1130 тис.грн.; у службі Е нараховано амортизацію на суму 77903 тис.грн., а використано – 39425 тис.грн. При цьому, НКВ не має на балансі жодного об'єкту основних засобів, тому не нараховано амортизації зовсім, а використано – 323375 тис.грн. Ця сума складається з придбання об'єктів основних засобів, які з часом були передані по авізо структурним підрозділам залізниці, але не завжди тим, які мали достатньо нарахованої амортизації.

2. Придбання виробничих запасів структурні підрозділи залізниці звичайно здійснюють за власні кошти, сформовані за рахунок отриманих доходів від відповідних видів діяльності або централізовано через Укрзалізницю та управління залізниці. У структурі залізниці існує служба матеріально-технічного забезпечення, яка здійснює операції з придбання виробничих запасів для потреб структурних підрозділів, а також з метою їх подальшого продажу на сторону.

На залізниці існує складська та транзитна форми постачання виробничими запасами. При складській формі матеріали надходять спочатку на склад служби матеріально-технічного забезпечення, а згодом реалізуються споживачам. При транзитній формі постачання матеріали надходять до споживачів безпосередньо від постачальників, без участі служби матеріально-технічного постачання (рис. 4).

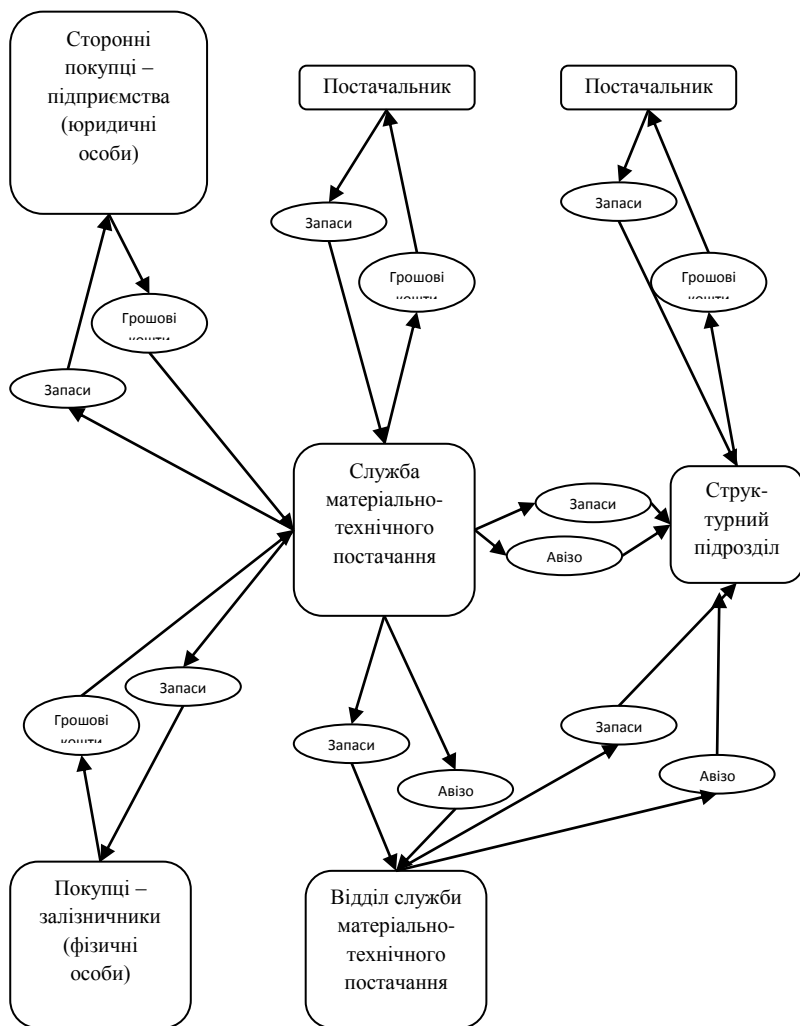


Рис. 4. Схема взаєморозрахунків між структурними підрозділами та постачальниками виробничих запасів

Позитивним є централізований порядок придбання та розподілу деяких видів виробничих запасів, що дає змогу обходитись їх меншою кількістю та оперативніше їх використовувати.

При централізованих поставках виробничих запасів служба матеріально-технічного забезпечення спочатку з'ясовує потребу структурних підрозділів у певних видах товарно-матеріальних цінностей та їх кількості, укладає договори з постачальниками та сплачує рахунки на придбання виробничих запасів.

Після отримання запасів служба матеріально-технічного забезпечення здійснює їх розподіл між структурними підрозділами та одночасно виставляє авізо, в якому передаються витрати на придбання виробничих запасів. Цікавим моментом розрахунків є те, що сплачений службою матеріально-технічного забезпечення податковий кредит з ПДВ при закупівлі виробничих запасів залишається в обліку цієї служби і не передається по авізо відповідному структурному підрозділу.

Таким чином, витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей знаходять своє відображення в обліку тих структурних підрозділів, які їх отримують, а право на відшкодування податкового кредиту має лише служба матеріально-технічного постачання.

На наш погляд, така практика досить вдала, оскільки головним органом контролю та розподілу сум податкового кредиту з ПДВ здійснює фінансова служба управління залізниці. За результатами проведеного нами аналізу можна сказати, що така практика «полегшує» формування показників декларації з ПДВ.

Трапляються випадки, коли процес закупівлі проведено одним відділком служби матеріально-технічного забезпечення, а потреба у придбанні виробничих запасів виникає у структурного підрозділу, який територіально розташований досить далеко, наприклад, в іншій області. Виникає ситуація, коли необхідно провести відпуск матеріалів з одного складу служби матеріально-технічного постачання на інший склад цієї ж служби, а вже потім виставляти авізо та здійснювати передачу виробничих запасів.

Таке внутрішнє переміщення збільшує вартість виробничих запасів на додаткові транспортні витрати. Передані таким чином товарно-матеріальні цінності стають дорожчими, ніж за ринковими цінами, і, зазвичай, у контролюючих органів згодом виникають зайві, але справедливі питання стосовно таких господарських операцій.

Розв'язання цієї ситуації вбачається нами в тому, що структурний підрозділ повинен і може придбавати виробничі запаси без участі двох та більше відділків служби матеріально-технічного забезпечення, одразу від постачальника, обминаючи взаєморозрахунки по авізо.

При централізованих поставках виробничих запасів через службу матеріально-технічного забезпечення виникає внутрішній товарообіг. Так, наприклад, у 2013 році при сумі загальних операційних затрат 8224 млн.грн. (100%), сумі матеріальних затрат 2711 млн.грн. (33%), вираження товарообігу, а саме – вартість виробничих запасів (палива, товарів, електроенергії), що придбані службою матеріально-технічного забезпечення та переданих структурним підрозділам по авізо, складає близько 40 млн.грн. (рис. 5).



Рис. 5. Питома вага елементів операційних витрат Одеської залізниці у 2013 році

При складанні відповідної форми №2 в розділі III «Елементи операційних витрат» необхідно наводити вищеназвані витрати за вирахуванням внутрішнього обороту, а також собівартості реалізованих товарів, запасів та іноземної валюти. Кожен звітний квартал тут розпочинаються труднощі з визначенням того самого внутрішнього товарообороту. Уникають цих труднощів ті структурні підрозділи, у яких у звітному періоді була незначна кількість централізованих поставок. Такі служби, як локомотивна, вагонна та служба колії, котрі потребують значної кількості специфічних запасних частин і палива опиняються кожного разу у скрутному становищі – такий облік є дуже кропітким і трудомістким.

Зазвичай, бухгалтерією підприємства сума по рядку 230 «Матеріальні затрати» (розділ III «Елементи операційних витрат» форми №2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)») визначається як різниця між загальною сумою елементів операційних витрат по рядку 280 і сумарним виразом усіх інших елементів за винятком матеріальних. Наведений порядок розрахунків є неправильним і непрозорим, а якість складання такої звітності залишає бажати кращого.

На практиці інколи трапляється, що розрахована потреба у виробничих запасах є більшою, ніж реальна. У таких випадках служба матеріально-технічного забезпечення реалізує товарно-матеріальні цінності на сторону, іншим підприємствам, які не знаходяться у структурі залізниці. Така господарська операція здійснюється у звичайному порядку згідно діючого законодавства, як реалізація, і є об'єктом оподаткування ПДВ.

Необхідно підкреслити, що реалізація виробничих запасів на сторону є досить прибутковою господарською операцією – придбання запасів службою матеріально-технічного забезпечення, як правило, відбувається за цінами оптових закупівель, а їх реалізація – за ринковими цінами з урахуванням рентабельності до 30%. Аналізуючи ситуацію, що склалася, доцільно рекомендувати службі матеріально-технічного забезпечення займатися купівлею-продажем товарно-матеріальних цінностей. Однак на заваді здійсненню даної пропозиції стає відволікання державних оборотних коштів від виробничого циклу.

Враховуючі соціальну політику залізниці, деякі види виробничих запасів, такі як вугілля та інші види палива можуть бути

реалізовані працівникам-залізничникам по ціні закупівлі без врахування рентабельності, а пенсіонери можуть отримати такі запаси зовсім безкоштовно, сплативши тільки податок з доходів фізичних осіб.

3. Щодо дебіторської та кредиторської заборгованості: у зв'язку з територіальними особливостями організації перевезень виникають внутрішньогосподарські розрахунки між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їх структурними підрозділами. Внутрішньогосподарські розрахунки виникають тільки при наявності у кожного з учасників процесу окремого балансу, який входить до складу зведеного балансу окремої залізниці або Укрзалізниці.

Наявність тотожних сум по таких рахунках забезпечує можливість їх виключення при складанні зведеної фінансової звітності.

Об'єктами обліку внутрішньогосподарських розрахунків є: доходні надходження та доходи від перевезень; операції, пов'язані з фінансуванням та розподілом коштів Укрзалізниці між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницями та їх структурними підрозділами; розрахунки, пов'язані з незабезпеченням збереження вантажів; розрахунки за централізованими поставками товарно-матеріальних цінностей; розрахунки по розподілу витрат тощо [6].

Розглянемо особливості кожної з перерахованих класифікацій об'єктів:

а. Враховуючи, що у процесі перевезення вантажів приймає участь одна чи декілька залізниць України, а в деяких випадках ще й залізниці інших країн, виникає потреба розподілу доходних надходжень між залізницями та іншими учасниками перевізного процесу. Тобто, платежі, нараховані за перевезення вантажів, пасажирів, багажу тощо не є доходами однієї залізниці та підлягають розподілу між залізницями, що приймають участь у перевезеннях.

Укрзалізниця розподіляє доходи між учасниками перевезень згідно з фактично виконаними обсягами перевезень відповідно кожним з них. Кошти, які належать залізниці за виконані в її межах перевезення та пов'язані з ними послуги, є доходами від перевезень. Грошові кошти поступають на доходні субрахунки, відкриті при управліннях залізниць, а потім узагальнюються на централізованому доходно-розподільчому рахунку Укрзалізниці.

б. На підставі планового ліміту фінансування відповідно здійснюється фінансування всіх залізниць України. Плановий ліміт розраховується виходячи з планових доходних надходжень і збільшується на суми:

- податку на додану вартість;
- завдання на зменшення дебіторської заборгованості; та зменшується на:
- завдання на мобілізацію внутрішніх резервів;
- розрахунків з централізованого постачання оборотних та необоротних активів;
- відрахувань на утримання апарату Укрзалізниці тощо [6].

Фінансування підрозділів залізниць здійснюється за галузевою ознакою згідно кошторису, який розроблено та затверджено управлінням залізниць. Складаючи кошторис, керівництво залізниць визначає мінімальний розмір коштів, необхідний для діяльності всіх її підрозділів, який включає:

- потребу в експлуатаційних витратах, необхідних для забезпечення процесу перевезень;
- витрати на ремонт основних засобів тощо.

в. Згідно з діючими нормативно-правовими актами залізниця несе відповідальність за збереження вантажу від часу його прийняття до перевезення і до моменту видачі отримувачу. У випадку, якщо незбереження (незабезпечення збереження, нехватка, порча) вантажу здійснилося з вини залізниць України, то вони несуть відповідальність у розмірі фактично нанесеної шкоди.

Претензії вантажовласників розглядаються комерційними службами залізниць. У випадку визначення претензії, яка підлягає задоволенню, комерційна служба оформлює та передає фінансовій службі наказ про перерахування заявнику претензії на визнану суму. У цьому ж наказі відмічається відповідальний підрозділ своєї залізниці, який винен у допущеному незбереженні вантажу або найменування іншої залізниці, за рахунок якої задовільнена претензія. На підставі цих записів у наказах оплачені суми відносяться на винні підрозділи залізниці та здійснюються розрахунки з іншими залізницями.

г. ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств здійснюють централізовані поставки товарно-

матеріальних цінностей для підприємств залізничного транспорту на підставі укладених договорів. За укладеними договорами ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств здійснюють централізоване придбання товарно-матеріальних цінностей, паливно-мастильних матеріалів, обладнання тощо, відвантажують їх заказчикам-підприємствам, які входять до сфери управління Укрзалізниці.

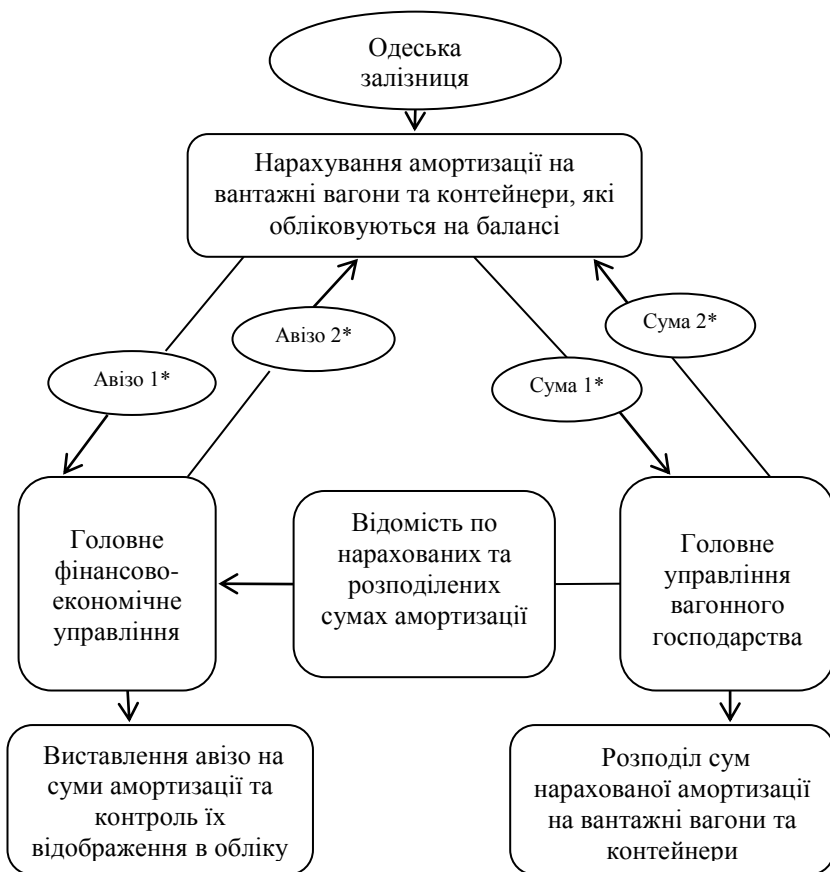
Розрахунки з постачальниками за придбані товарно-матеріальні цінності або за виконані роботи, надані послуги ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств згідно укладених договорів здійснюють за рахунок власних коштів. Дебіторська заборгованість надходить до ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств від підприємств або, в окремих випадках, від Укрзалізниці відповідно до умов укладених трьохсторонніх договорів поруки.

д. З урахуванням технічних та організаційних особливостей галузі, вантажні вагони та контейнери умовно приписані до окремих залізниць, обліковуються на їх балансах, а працюють на всій мережі залізниць України. У зв'язку з цим, витрати по їх амортизації та ремонтах, виконаних залізницями, не є витратами тільки однієї залізниці, і розподіляються між усіма залізницями України.

Залізниці, на балансі яких обліковуються вантажні вагони та контейнери, нараховують амортизацію та доводять її суму до Головного управління вагонного господарства Укрзалізниці з одночасним направленням авізо до Головного фінансово-економічного управління (рис. 6).

Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці, розподіляє суми нарахованої амортизації між залізницями пропорційно їх питомій вазі у розрахунковому парку вантажних вагонів та контейнерів. Їх величина доводиться до залізниць телеграфом.

Водночас, до Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці подається відомість по нарахованих і розподілених сумах амортизації для відображення в обліку та виписки авізо залізницям.



Авізо 1 – авізо, шляхом якого виставляються суми нарахованої амортизації
 Авізо 2 – авізо, шляхом якого виставляються суми перерозподіленої амортизації
 Сума 1 – сума нарахованої амортизації
 Сума 2 – сума перерозподіленої амортизації

Рис. 6. Схема взаєморозрахунків між структурними підрозділами залізниці щодо перерозподілу амортизації вантажних вагонів та контейнерів

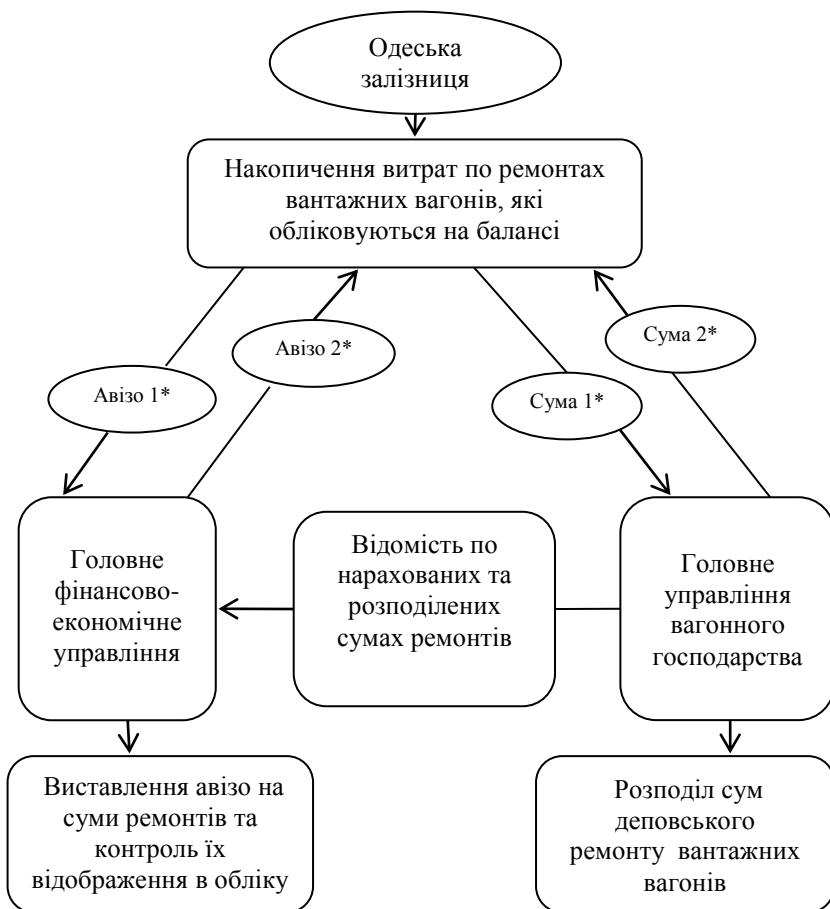
Витрати по ремонтах вантажних вагонів, незалежно від того, на балансі якої залізниці вони обліковуються, у бухгалтерському обліку вагонного депо відображаються:

- прямі виробничі витрати по статті витрат «Деповський ремонт вантажних вагонів»;
- загальновиробничі витрати по статті витрат «Загальновиробничі витрати допоміжної діяльності»;
- адміністративні витрати по статті витрат «Адміністративні витрати допоміжної діяльності».

Розміри затрат по деповському ремонту з виділенням адміністративних витрат передаються до фінансово-економічної служби по авізо. Фінансово-економічна служба, у свою чергу, отриману від вагонного депо суму витрат по ремонту вантажних вагонів, телеграфом надає Головному управлінню вагонного господарства. Це необхідно для її розподілу між залізницями пропорційно питомій вазі приписаного парку вантажних вагонів за кожною залізницею (в загальній вартості вантажних вагонів залізниць України) на початок звітнього року (рис. 7).

Головне управління вагонного господарства надає Головному фінансово-економічному управлінню дані про суми витрат по ремонту вантажних вагонів для виписки авізо залізницям. Залізниці щорічно станом на 1 січня поточного року доводять вартість вантажних вагонів до Головного управління вагонного господарства.

Облікова практика свідчить про недоцільність перерозподілу суми амортизації з відображенням її у фінансовій звітності кожної окремої залізниці. Згідно п.п. 22 та 30 П(с)БО 7 «Основні засоби», об'єктом амортизації є вартість основних засобів, а суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. У підсумку, амортизація власних основних засобів є витратами підприємства.



Авізо 1 – авізо, шляхом якого виставляються накопичені суми по ремонтах
 Авізо 2 – авізо, шляхом якого виставляються перерозподілені суми по ремонтах

Сума 1 – сума ремонтів вантажних вагонів

Сума 2 – перерозподілена сума ремонтів вантажних вагонів

Рис. 7. Схема взаєморозрахунків між структурними підрозділами залізниці щодо перерозподілу вартості деповського ремонту вантажних вагонів

Одеська залізниця є самостійною юридичною особою, але при цьому включає до складу своїх витрат перерозподілену амортизацію, а саме – амортизацію, яка розподілена пропорційно питомій вазі у розрахунковому парку, а не у власному парку вагонів. Так, наприклад, за останні 3 роки сума перерозподіленої амортизації більша за суму нарахованої амортизації у 2-2,5 рази (у 2011 році: нараховано 97182 тис.грн., перерозподілено – 170684 тис.грн.; у 2012 році: 92019 тис.грн. та 207203 тис.грн.; у 2013 році: 86533 тис.грн. та 185103 тис.грн. відповідно). Аналіз сформованих таким чином економічних показників звітності постійно викликає запитання контрольних органів, у відповідь на які надходять теоретичні доводи керівництва залізниць.

Розподіл амортизаційних витрат пропорційно питомій вазі вантажних вагонів і контейнерів у розрахунковому парку Укрзалізниці нівелює якість входних показників фінансової звітності та законність їх включення до складу фінансового результату, а також ставить під сумнів сам арифметичний та економічний результат.

Назріла необхідність перегляду давнішої практики такого подання інформації. Доцільним є відображення нарахованої амортизації по власних основних засобах у власному балансі. У випадках використання об'єктів основних засобів інших залізниць доцільно оплачувати вартість їх послуг, у тому числі амортизацію, котра є одним з економічних елементів калькуляції. Аналогічна ситуація з перерозподілом суми ремонтів вагонів. Методологічно обґрунтованим та методично вірним є врахування витрат по ремонтах таких об'єктів основних засобів у фінансовій звітності власників вагонів, замість їх перерозподілу серед залізниць, тим більше – пропорційно питомій вазі приписного парку, а не по фактичних витратах.

4. При створенні залізниць і підприємств, які входять до її складу, Укрзалізниця передає на їх баланс певне майно. Це означає, що право власності на майно залізниць належить Укрзалізниці, яка виконує функцію засновника.

На державних підприємствах зміна статутного капіталу суворо регламентується на законодавчому рівні. Статутний капітал державних підприємств може збільшуватись або зменшуватись за рахунок різних джерел поповнення та напрямків зменшення. Для того, щоб зменшити або збільшити статутний капітал, необхідним є

проведення передбачених законодавством змін в установчих документах.

Статутний капітал може бути збільшений за рахунок власних ресурсів підприємства шляхом направлення на ці цілі частини прибутку звітного року або нерозподіленого прибутку минулих років. Але, з огляду на те, що Укрзалізниця має права засновника, лише вона може приймати рішення щодо зміни статутного капіталу. При скороченні обсягу перевезень на будь-якій залізниці Укрзалізниця може прийняти рішення про вилучення раніше переданого та закріпленого за нею майна. В господарських ресурсах залізниць велика частка необоротних активів, особливо основних засобів, тому додатковий капітал є суттєвою частиною їх власного капіталу. Його створення обумовлено такими чинниками: переоцінкою активів, безоплатним отриманням майна від інших підприємств та отриманням субсидій від держави.

Згідно з обліковою політикою залізниць, переоцінка активів здійснюється з метою приведення вартості майна до ринкової вартості один раз на рік із залученням провідних експертів у цій галузі, таких як «Ернст Енд Янг», «Делойт Енд Туш» тощо.

Серед господарських операцій підприємств залізничного транспорту досить часто зустрічається безоплатне отримання основних засобів. Об'єктами безоплатного надходження є не тільки локомотиви та вагони, але також колійна техніка, обладнання, господарський інвентар. Однією з причин збільшення додаткового капіталу на залізницях є, крім того, надходження основних засобів, придбаних централізовано Укрзалізницею за рахунок бюджетних асигнувань. Виходячи із сутності додаткового капіталу, за відсутності інших джерел, він може бути направлений на погашення збитку за звітних рік, а при наявності відповідного рішення – на збільшення статутного капіталу.

Останніми роками залізниці разом з іншими підприємствами України опинились у скрутному фінансовому становищі, що склалося унаслідок кризи у світовій економіці. Саме останніми роками додатковий капітал залізниць, нарощений як наслідок дооцінки дороговартісних об'єктів основних засобів, став джерелом покриття збитків від господарської діяльності та джерелом зміцнення власного капіталу. Дійсною метою залізниць при проведенні дооцінки основних засобів є не наближення їх вартості до ринкової, а спроба отримати

вітчизняні та закордонні кредити саме з такими показниками власного капіталу. Але при цьому страждає достовірність економічних показників, правдивість фінансової звітності та законність здійснених господарських операцій у частині дооцінки об'єктів основних засобів.

Для здійснення ефективної господарської діяльності важливе значення має формування та вміле використання різних джерел власних коштів підприємства, у тому числі резервного капіталу, який створюється з прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства. За своїм призначенням резервний капітал, як і інші фонди, використовується на фінансування капітальних вкладень, матеріальне заохочення працівників і соціальний розвиток підприємства, на відшкодування майбутніх витрат при нерівному їх розподілі по звітних періодах.

На жаль, ні залізниці, ні структурні підрозділи не створюють резервного капіталу. Практика здійснення залізничних перевезень підтверджує необхідність і доцільність його створення, а нормативно-законодавча база надає розрахунковий алгоритм. Підприємства залізничного транспорту здійснюють цілий ряд витрат, які не включаються до собівартості перевезень. Деякі з цих витрат погашаються за рахунок коштів цільового фінансування та цільових надходжень. Під коштами цільового фінансування розуміють такі відстрочення, які використовуються, як правило, на фінансування створення нового майна (наприклад, бюджетні асигнування), на створення нових досвідних екземплярів нової техніки тощо.

Цільові надходження формуються за рахунок цільових зборів у вигляді плати за комунальні та житлові послуги, первісного внеску працівників на індивідуальне житлове будівництво, надходження на утримання культурних, оздоровчих та дитячих дошкільних закладів, таборів відпочинку, штрафних надходжень на утримання контролерів-ревизорів тощо. Цільові надходження направляються на покриття витрат житлово-комунального господарства, утримання культурних закладів тощо.

Джерела цільового фінансування та цільових надходжень Укрзалізниці визначаються на законодавчому рівні України, як і їх витрачання. Якщо кошти цільового фінансування та цільових надходжень використовуються не за призначенням, а також використання інших коштів на потреби, які повинні сплачуватись із цільових коштів – зворотня ситуація, - це є недопустимим з точки зору

чинного законодавства. Кошти цільового фінансування зазвичай надходять як субсидії з бюджету або асигнування з позабюджетних фондів.

Наприклад, придбані основні засоби за рахунок бюджетних асигнувань у Головному фінансово-економічному управлінні Укрзалізниці відображаються як капітальні вкладення, а потім передаються безпосередньо до структурних підрозділів на основі авізо по внутрішніх розрахунках.

Причому, передаються не тільки капітальні інвестиції, але також джерела їх фінансування (рис. 8).

Цільові надходження у вигляді нарахованих штрафних санкцій, які пред'являються вантажовідправникам та вантажоотримувачам за розрахунковими документами, по прийнятих платниками штрафів, а також за рішенням суду або арбітражу про утримання штрафів, штрафи за безквитковий проїзд та провезення ручної поклажі є джерелом погашення витрат на утримання додаткового штату контролерів-ревізорів пасажирських потягів.

Цільові надходження на господарське утримання культурних, оздоровчих та дитячих дошкільних закладів та таборів відпочинку є джерелом покриття фактичних витрат на їх утримання.

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок стосовно природно монополістичного положення залізничних підприємств на ринку вантажних перевезень та суттєвої частки залізничного транспорту в загальному обсязі пасажирських перевезень.

Проведене дослідження залізничної галузі України дає змогу констатувати наявність вельми складного механізму формування облікової інформації та складання фінансової звітності з урахуванням внутрішньогосподарських розрахунків.

Складна організаційна структура управління залізничними підприємствами визначає необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить користувачів облікової інформації достовірними даними.



Рис. 8. Схема взаєморозрахунків стосовно отримання та впровадження цільових бюджетних асигнувань

Підбиваючи підсумки, можна зазначити, що потребує перегляду облікова політика залізниць стосовно складання фінансової звітності та забезпечення її правдивості, достовірності економічних показників, законності господарських операцій, зокрема з:

- розподілу амортизаційних витрат пропорційно питомій вазі вантажних вагонів та контейнерів у розрахунковому парку Укрзалізниці, що нівелює якість вхідних показників фінансової звітності за кожним із самостійних підрозділів залізниці. Доцільним є відображення нарахованої амортизації по власних основних засобах у

власному балансі, що сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації та правильності складання фінансової звітності;

- розподілу суми ремонтів вагонів. Доцільно враховувати витрати по ремонтах у фінансовій звітності власників вагонів, скасувавши перерозподіл загальної величини затрат на ремонт;

- формування додаткового та внесення змін у розміри статутного капіталу. При відсутності інших джерел додатковий капітал може бути направлений на погашення збитку за звітний рік, а при наявності відповідного рішення – на збільшення статутного капіталу, що сприятиме інвестиційній привабливості підприємств і забезпечить достовірність відповідних показників їх звітності;

- витрачання коштів цільового фінансування та цільових надходжень. Джерела створення цільового фінансування та цільових надходжень, а також їх використання визначаються нормативними актами. Тому використання таких коштів не за призначенням спричиняє викривлення показників фінансової звітності.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Зеркалов Д. В. Довідник залізничника. У 8 кн. Кн. 5. Економика / Зеркалов Д. В. – К. : Основа, 2006. – 616 с.
2. Закон України «Про транспорт» Верховна Рада України. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua. – Назва з екрану.
3. Вантажні та пасажирські перевезення (2009–2013 рр.) [Електронний ресурс]: офіц. веб-сайт Держкомстату України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. – Назва з екрану.
4. Кірта Г. М. Інтеграція залізничного транспорту України у європейську транспортну систему: монографія / Г. М. Кірта. – Дніпропетровськ : Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна : Арт-Прес, 2003. – 268 с.
5. Схема ОДЖД [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uz.gov.ua>. – Назва з екрану.
6. Порядок економічних взаємин на залізничному транспорті України» від 03.07.2000 р. № 251-Ц // Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України: офіц. вид. / [М. В. Макаренко, Ю. М. Цвєтов, Н. С. Соколовська та ін.]. – К., 2002. – С. 226–234.

ЗМІСТ

	стр.
Передмова.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ Й ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ОБ'ЄКТІВ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ СТІЙКІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ У КОНЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ	
1.1 <i>Муравська В.В., Сиротенко Н.А.</i> Податкові різниці в системі обліку податку на прибуток.....	6
1.2 <i>Яцунська О.С.</i> Сучасний стан проблеми оцінки об'єктів основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу...	30
1.3. <i>Доценко О.В.</i> Капітальні інвестиції як об'єкт обліку: сучасний стан, проблемні питання та шляхи вдосконалення їх сутності і класифікації.....	52
1.4 <i>Король К.В.</i> Категорії «витрати» і «затрати»: теоретичні підходи до трактування понять.....	68
1.5 <i>Супрученко О.Л.</i> Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства.....	88
1.6 <i>Кубік В.Д.</i> Облікова політика як інструмент управління фінансовими результатами.....	106
1.7 <i>Белінська О.В., Однолько В.О.</i> Проблеми обліку витрат на підприємствах громадського харчування.....	122
1.8 <i>Степова Т.Г.</i> Класифікація витрат як основа інформаційної моделі управління підприємством.....	129
1.9 <i>Нікуліна Т.М., Нікуліна О.В.</i> Проблеми обліку власного капіталу та його відображення у фінансовій звітності за міжнародними стандартами.....	140
1.10 <i>Черкашина Т.В.</i> Проблеми змін в обліку бюджетних установ в умовах запровадження міжнародних стандартів у державному секторі.....	149
1.11 <i>Аскерова І.Г.</i> Проблематика побудови класифікаційної моделі резервів в бухгалтерському обліку.....	172

РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНИХ І МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД КОНТРОЛЮ У ЦІЛЯХ ЗМІЦНЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СТІЙКОСТІ ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТІВ

- | | | |
|-----|---|------------|
| 2.1 | Максімова В.Ф. Системна проблематика сучасного внутрішнього контролю..... | 182 |
| 2.2 | Шаровська Т.С. Комплексний підхід до оцінювання якості системи внутрішнього контролю..... | 213 |
| 2.3 | Боцян Т.В., Зварич Л.В. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю екологічних витрат..... | 230 |
| 2.4 | Сагарьова Д.О. Постмитний контроль як організаційна система..... | 274 |
| 2.5 | Шерер І.Л. Організація внутрішнього контролю в системі управління допоміжними виробництвами промислових підприємств..... | 294 |
| 2.6 | Старенька О.М. Економічні об'єкти контролю в системі оперативного управління промисловим підприємством..... | 318 |
| 2.7 | Артюх О.В. Податковий аудит у структурі аудиторської діяльності: вітчизняний та зарубіжний досвід..... | 336 |
| 2.8 | Слободяник Ю.Б. Проблеми реалізації державного аудиту в Україні..... | 356 |
| 2.9 | Самострол С.В. Система внутрішнього контролю підприємства як об'єкт оцінки аудитора..... | 366 |

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ З ПОЗИЦІЙ ВИРІШЕННЯ ЗАВДАННЯ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ

- | | | |
|-----|---|------------|
| 3.1 | Москалюк Г.О. Нефінансова звітність у реалізації концепції сталого розвитку в Україні..... | 383 |
| 3.2 | Кузіна Р.В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на стандартизацію обліку і звітності..... | 403 |

3.3	Лоханова Н.О. Підхід до декомпозиції інтегрованої корпоративної звітності в умовах вирішення завдання підтримання стійкого розвитку.....	419
3.4	Муренко Т.О. Проблеми формування фінансової звітності підприємств залізничного транспорту в сучасних умовах.....	433

**Облік і контроль в управлінні
економічною стійкістю підприємств в
умовах глобалізації**

МОНОГРАФІЯ