

В. А. ДЕРІЙ

**ВИТРАТИ І ДОХОДИ
ПІДПРИЄМСТВ
У СИСТЕМІ ОБЛІКУ
ТА КОНТРОЛЮ**

Монографія

**Тернопіль
ТНЕУ
2009**

УДК 657.4 : 657.6

ББК 65.052

Д-36

Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

У монографії досліджено теоретичні та методологічні засади обліку і контролю за доходами та витратами підприємств у сфері матеріального виробництва і висловлено пропозиції щодо введення нових та уточнення існуючих понять, принципів, функцій, тенденцій розвитку теорії й методології фінансового, управлінського обліку та економічного контролю в системі менеджменту підприємств. Звернено увагу на наявність суперечностей, які нині перешкоджають ефективному розвитку обліку й контролю в підприємствах, і вказано на конкретні дієві напрямки подолання цих протиріч шляхом докорінних змін на різних рівнях управління та регулювання вітчизняною економікою.

Монографія призначена для науковців, викладачів, аспірантів, докторантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, керівників, бухгалтерів, менеджерів, фінансистів та економістів підприємств, а також для інших зацікавлених осіб.

Рецензенти: *Г. Г. Кірейцев*, доктор економічних наук, професор (Національний університет біоресурсів і природокористування, м. Київ);

В. О. Шевчук, доктор економічних наук, професор (Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, м. Київ);

С. І. Шкарабан, доктор економічних наук, професор (Тернопільський національний економічний університет).

Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 7 від 25 листопада 2009 р.).

ISBN 978-966-654-245-1

© Дерій В. А., 2009

© ТНЕУ, Економічна думка, 2009

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ВИТРАТИ І ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКОВОМУ ТА ЕКОНОМІЧНОМУ ВИМІРАХ	9
1.1. Підприємства як джерела витрат і доходів та їхня діяльність в умовах глобалізації економіки й світової фінансової кризи.....	9
1.2. Витрати і доходи підприємств та сучасні їхні трактування.....	18
1.3. Інформаційно-облікова конструкція витрат і доходів підприємств та її сегменти.....	38
Висновки до розділу 1.....	49
РОЗДІЛ 2. ФУНКЦІЇ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ	53
2.1. Функції й принципи обліку витрат і доходів сучасного підприємства: стан і необхідність трансформації.....	53
2.2. Відбір функцій для органів і служб економічного контролю щодо витрат і доходів підприємств.....	74
2.3. Проблеми обліку й контролю за витратами та доходами підприємства і перспективи їхнього вирішення.....	81
Висновки до розділу 2.....	92
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ	95
3.1. Форми (системи) й методи обліку витрат і доходів підприємств.....	95
3.2. Традиційні та запозичені методи обліку витрат і доходів підприємств: класифікація та специфіка застосування.....	105
3.3. Формування облікової та звітної інформації про витрати і доходи структурно-виконавськими рівнями підприємств.....	123
Висновки до розділу 3.....	152
РОЗДІЛ 4. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ	154
4.1. Суть і значення економічного контролю в діяльності підприємств.....	154
4.2. Види економічного контролю в підприємствах і їх критична характеристика.....	162
4.3. Пошук форм і типів економічного контролю для підприємств.....	176
Висновки до розділу 4.....	184

РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЯ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ.....	186
5.1. Методологія і практика контролю за витратами на виробництво, діяльності та іншими витратами підприємств.....	186
5.2. Методологічні аспекти контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств.....	194
Висновки до розділу 5.....	202
ВИСНОВКИ.....	205
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	215
ДОДАТКИ.....	234

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У процесі господарсько-фінансової діяльності кожне підприємство має здійснювати витрати і за відповідних умов отримувати доходи. Проблема традиційно полягає в тому, що підприємство всіма доступними для цього методами і способами намагається мінімізувати витрати та максимізувати доходи. Проте це дуже складне і відповідальне завдання, оскільки його прагнуть реалізувати всі підприємства, які постійно хочуть працювати на ринку і розуміють, що втриматися на ньому в умовах посилення конкурентної боротьби без розробки дієвої стратегії й тактики управління неможливо.

Важливу роль в управлінні витратами й доходами підприємств відіграють облік (фінансовий і управлінський) та економічний контроль. Перший має забезпечити вичерпну і структуризовану інформацію про те, хто, коли, де та з якою метою здійснив витрати, а контроль – перевірку достатності, доцільності, своєчасності та законності здійснених підприємством виробничих і невиробничих витрат. Вивчаючи питання доходів підприємства, вважаємо, що облік має дати вичерпну і структуризовану інформацію про те, від кого і чому, коли, скільки та у зв'язку з чим отримані доходи й куди, скільки і з якою метою вони використані, а економічний контроль – установити, чи всі передбачувані доходи воно отримало повною мірою і у визначені терміни, які доходи є сумнівними та яким чином їх можна повернути (погасити), хто з посадових осіб підприємства винен у недоотриманні доходів, які існують напрямки їхнього використання і чи сформована для цього нормативно-правова база, чи ефективно використані доходи й де саме, чому допущено прорахунки, зловживання під час розподілу та використання цих доходів тощо.

Проблеми теорії, методології, обліку і контролю за витратами і доходами підприємств досліджували провідні вітчизняні вчені-економісти І. О. Белебега, І. А. Білоусова, М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Н. Г. Виговська, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, З. В. Задорожний, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, В. М. Костюченко, В. О. Ластовецький, В. Г. Лінник, Ю. Я. Литвин, В. Б. Моссаковський, Л. В. Нападовська, Н. І. Пилипів, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, В. В. Сопко, Л. К. Сук, П. Л. Сук, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, В. О. Шевчук і зарубіжні науковці Х. Андерсон, П. С. Безруких, І. М. Бєлий, М. Г. Бєлов, К. Друрі, Р. Ентоні, Л. Ф. Зверенчук, Т. П. Карпова, Д. Колдуел, І. О. Ламикін, Б. Нідлз, С. А. Ніколаєва, П. П. Новиченко,

В. Ф. Палій, В. К. Радостовець, Дж. Ріс, Я. В. Соколов, С. О. Стуков, М. В.Ткач, Ч. Т. Хорнгрен, М. Я. Штейнман, А. Яругова та ін.

Названі вище вчені зробили вагомий внесок у розвиток теорії, методики та організації обліково-контрольних досліджень з витрат і доходів підприємств і це певною мірою позитивно відобразилося на макро- і мікроекономічних процесах країн Заходу, Польщі, України, Росії, Білорусі, Литви, Казахстану тощо. Однак нині, на початку XXI ст. перед обліком та економічним контролем постали нові, набагато складніші завдання, пов'язані з глобалізацією світової економіки та фінансовою кризою. В цих умовах інформація про витрати і доходи потрібна постійно в режимі он-лайн, тобто реального часу, а облік і контроль поки не готові до цього як з теоретичної, так і з методологічної й організаційної позицій.

За останнє десятиріччя в Україні проведено недостатньо ґрунтовних системних досліджень з теоретико-методологічних питань обліку й контролю за витратами і доходами підприємств у сфері матеріального виробництва загалом, що спонукало автора до вивчення цієї проблеми, зважаючи на її актуальність у контексті глобалістичних процесів в економіках різних країн світу, боротьби із світовою фінансовою кризою.

Метою написання монографії є поглиблене і системне дослідження теоретичних і методологічних засад обліку й контролю за доходами та витратами підприємств з метою введення нових і уточнення наявних понять, принципів, функцій, тенденцій розвитку теорії й методології обліку та економічного контролю в системі менеджменту.

Основними завданнями монографічної роботи є такі:

- з'ясувати особливості діяльності підприємств в умовах глобалізації економіки й світової фінансової кризи;
- встановити зміст понять «витрати» і «доходи підприємств» та їхнє трактування;
- охарактеризувати інформаційно-облікову конструкцію витрат і доходів підприємств та її сегменти;
- з'ясувати стан і необхідність переосмислення функцій та принципів обліку й контролю за витратами і доходами підприємств;
- здійснити відбір функцій для органів та служб економічного контролю щодо витрат і доходів підприємств;
- проаналізувати проблеми обліку і контролю за витратами та доходами підприємств і визначити перспективи їхнього вирішення;
- розкрити особливості форм (систем) і методів обліку витрат та доходів підприємств;

- провести класифікацію і встановити специфіку застосування традиційних та запозичених методів обліку витрат і доходів підприємств;
- оцінити процес формування облікової та звітної інформації про витрати і доходи за різними структурно-виконавськими рівнями підприємств;
- визначити суть і значення економічного контролю в діяльності підприємств;
- охарактеризувати види економічного контролю в підприємствах і критично їх оцінити;
- з'ясувати механізм пошуку форм і типів економічного контролю для підприємств;
- охарактеризувати методологію і практику контролю за витратами на виробництво, діяльності та іншими витратами підприємств;
- ґрунтовно розкрити методологічні аспекти контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні та методологічні засади обліку й контролю за витратами і доходами підприємств.

Основна частина монографії охоплює п'ять розділів.

У розділі 1 «ВИТРАТИ ТА ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКОВОМУ ТА ЕКОНОМІЧНОМУ ВИМІРАХ» розкрито особливості функціонування підприємств як джерел витрат і доходів в умовах глобалізації економіки й світової фінансової кризи, подано сучасні трактування термінів «витрати» і «доходи підприємств», відображено інформаційно-облікову конструкцію цих витрат і доходів.

У розділі 2 «ФУНКЦІЇ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ» висвітлено функції й принципи обліку цих витрат і доходів в сучасних підприємствах і обґрунтовано необхідність їхньої трансформації, зроблено відбір функцій для органів і служб економічного контролю щодо витрат і доходів підприємств, визначено проблеми обліку й контролю за витратами та доходами і з'ясовано перспективи їхнього вирішення.

У розділі 3 «МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ» критично проаналізовано форми (системи) й методи обліку витрат і доходів, здійснено класифікацію традиційних та запозичених методів обліку цих витрат і доходів, відображено специфіку їхнього застосування, механізм формування облікової та звітної інформації про витрати та доходи за структурно-виконавськими рівнями підприємств.

У розділі 4 «РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ» розкрито суть та значення економічного контролю в діяльності підприємств, виокремлено його види та подано їхню характеристику, здійснено пошук основних форм і типів економічного контролю для підприємств.

У розділі 5 «МЕТОДОЛОГІЯ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НЕ-ВИЗНАЧЕНОСТІ» відображено діючу методологію і практику контролю за витратами на виробництво, діяльності та іншими витратами, охарактеризовано методологічні аспекти контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств.

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ І ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКОВОМУ ТА ЕКОНОМІЧНОМУ ВИМІРАХ

1.1. Підприємства як джерела витрат і доходів та їхня діяльність в умовах глобалізації економіки й світової фінансової кризи

Здійснювати витрати і отримувати доходи зобов'язане кожне підприємство, незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми, видів та обсягів діяльності, місцезнаходження тощо.

Б. Гейтс, американський мультимільярдер, співзасновник і колишній керівник провідної у світі комп'ютерної компанії «Майкрософт» стверджує, що основою діяльності всіх підприємств кілька елементів – це клієнти, продукти і послуги, доходи, витрати, конкуренти, доставка продукції або надання послуг споживачу і персонал компанії. На думку Б. Гейтса, «...кожна компанія має управляти своїми доходами та витратами. ...Ні одна компанія не зможе стійко досягти успіху, якщо вона не випускає продукцію на ринок, не оплачує свої рахунки або не платить своїм працівникам» [31, с. 41–42].

Звідси логічним є висновок про те, що адміністративно-управлінський персонал підприємства має постійно відстежувати процеси, пов'язані з видами, формами, напрямками, статтями, елементами, сумами витрат і видами, формами, типами, напрямками доходів. Доречно вказати на необхідність вживання фразеологічних стандартів: «здійснення витрат» або «проведення витрат» та «отримання доходів» або «одержання доходів». Витрати і доходи підприємств належать, разом з активами, зобов'язаннями та капіталом, до найважливіших елементів фінансової звітності, що формується в системі фінансово-економічного (нині ще бухгалтерського) обліку та перебуває під наглядом економічного контролю. Витрати потрібні підприємству для створення (виробництва) продукції, виконання робіт, надання послуг, ведення організаційно-управлінської маркетингової та іншої операційної діяльності, а також фінансової, інвестиційної, іншої звичайної й надзвичайної діяльності. Доходи необхідні підприємству для підтримання його нормальної життєдіяльності, убезпечення від кризових явищ і несподіванок (форс-мажорних обставин), забезпечення перспектив розвитку.

Види, форми, обсяги, структура та зміст витрат і доходів підприємств постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників,

зокрема, суспільно-економічних формацій, типів економік, світових політичних і економічних тенденцій, процесів тощо.

У сучасних умовах суттєвий вплив на витрати й доходи підприємств мають глобалізація економіки та світова фінансова криза.

Глобалізацію економіки слід розглядати як «...процес взаємопроникнення економічних, виробничих і торговельних процесів між країнами, розміщення капіталів, технологій, форм і способів виробництва високорозвинутих країн у менш розвинуті, уніфікація правових норм господарювання в країнах, що інтегруються» [80, с. 506].

Варто зауважити, що глобалізація є не лише проблемою економіки, а філософії, культури, релігії, історії, політології, соціології, етики, естетики, комунікації, біології, технології, інформатики і т. д. Зміст XXI ст. становитимуть суперечності глобалізації й етнічності (антиглобалізації). Ці суперечності виявлятимуться у конфлікті Заходу з рештою людства. Вони будуть і в країнах «золотого мільярда» у цивілізованих (рух антиглобалістів, шовіністично-націоналістичних партій, рухів) та нецивілізованих формах (тероризм, напади на державні заклади, підпали легкових автомобілів, трощення магазинних вітрин, кіосків). Оскільки людство вступило в нову епоху світового розвитку – епоху виживання, необхідно переосмислити систему цінностей як у стосунках між собою, так і щодо природи. Отже, воно має вести активний пошук оптимальної гармонії шляхом зближення, взаємопроникнення і розвитку західних і незахідних культур (у процесі спілкування з опонентами на зрозумілій для них мові як стратегія плідного діалогу між цивілізаціями). Водночас учені країн Латинської Америки працюють над виробленням ідеалів «космічної раси», яка може бути моделлю мультикультурної та плюралістичної цивілізації для майбутньої історії людства [88, с. 68–72].

Глобалізація економіки доволі складний процес, основою якого є багаторівнева система, котра відіграє неоднозначну і нерівноцінну роль на різних рівнях цієї глобалізації. Вона має певний вплив на відповідне підприємство, галузь, регіон, націю, народ, суспільство, державу, групу держав, континент і світову економіку загалом. У межах цього дослідження вивчаємо питання щодо ступеня впливу глобалізації на підприємство та галузь економіки.

Так, З. О. Луцишин вважає, що на рівні відповідного підприємства глобалізація характеризується, найперше, «...диверсифікацією та розширенням джерел надходження; масштабами і пропорціями розподілу своїх активів у різних країнах; інтенсивністю долучення до експорту капіталу, товарів і послуг та використання місцевих переваг (широкий доступ до природних ресурсів та відносно дешевої робочої сили); розміри внутрішньофірмової торгівлі, технологічних трансфертів» [119, с. 71–73].

Щодо впливу глобалізації на галузь економіки тієї або іншої країни З. О. Луцишин зазначає (погоджуємося з її точкою зору), що «...галузеві особливості найкраще ілюструються співвідношенням обсягів зустрічної внутрішньогалузевої торгівлі до світового виробництва галузі, відповідним показником у сфері інвестицій, а також коефіцієнтом спеціалізації галузі, розрахованим на основі співвідношення національних і міжнародних експортних квот галузі, концентрацією капіталу, що зростає через аквізування та злиття компаній» [119, с. 75].

На думку російського вченого-економіста О. І. Погорлецького, глобалізація економіки розкрила нові перспективи для розвитку національним господарствам, зумовила фундаментальні зміни в науці й техніці, зростання чисельності індивідуальних інвесторів, забезпечила демократизацію інформації через глобальні інформаційні мережі, зробила справжню революцію фінансових ринків, маркетингу та інвестицій тощо. Проте, як зазначає вчений, глобалізація створює умови для процвітання і посилення позиції сильним економікам провідних країн світу (слабкі неконкурентоспроможні економіки потрапляють у депресію, їхні багатства зменшуються, виникає нестабільність, відсутня безпека); контроль за основними засобами масової інформації здійснюють багаті держави, що перешкоджає повноправному доступу до інформації всіх країн; глобалізація посилює геополітику і регіональні конфлікти; на базі ідеї утворення глобального світового ринку виник глобальний нерегульований капіталізм (глобальний світовий ринок став суворо сегментованим, де панують розвинуті капіталістичні країни). Крім того, глобальний світовий ринок є своєрідним гігантським насосом, що перекачує ресурси з одних країн, де в продукції переважають сировинні компоненти, в інші, де створюють готові наукомісткі продукти з високою часткою вкладеного в них інтелектуального матеріалу і висококваліфікованої праці; глобалізація сприяла появі світових ринків наркотиків, нелегальної зброї, «живого товару»; у багатьох випадках злочинність напряду проникла у державне управління більшості країн світу тощо [161, с. 43–45, 53].

Отже, глобалізована економіка має як суттєві переваги, так і значні проблеми. Ці проблеми необхідно вирішувати послідовно, комплексно і системно, хоча маємо певні сумніви щодо можливості їхнього повного розв'язання.

Нинішня капіталістична система, що характеризується ознаками глобальності, як зазначає О. І. Погорлецький, не позбавлена недоліків: нерівномірного розподілу благ у світі, нестабільності світової фінансової системи; насування загрози глобальних монополій та олігополій; втрати

державою в умовах відкритої економіки своєї попередньої ролі; проблеми цінностей і соціальної злагоди у світі [161, с. 45].

З огляду на подане вище стає зрозумілим, що ініціатори глобалізації – країни так званого «золотого мільярда» мають намагатись проводити доволі толерантну глобалістичну політику щодо решти держав світу з метою відносно справедливого поділу здобутих людством матеріальних і нематеріальних благ, фінансової та гуманітарної підтримки найбільш відсталих економічно й політично нестабільних країн тощо. В протилежному разі світ очікують великі потрясіння, що супроводжуватимуться зростанням кількості терористичних актів, посиленням національної й расової ненависті, зміцненням та розширенням світових корупційних і злочинних зв'язків і т. д.

С. І. Юрій переконаний, що завдання економічної науки України полягає в тому, щоб якнайшвидше відшукати механізм органічного входження нашої держави у міжнародний рух капіталу як рівноправного і вигідного партнера світового товариства [229, с. 193].

Ця ідея має бути, на нашу думку, провідною (наскрізною) протягом усього періоду просування України до членства у Європейському Союзі.

Вибір України в глобальному світі, зважаючи на її ресурсний потенціал, вважає Є. В. Савельєв, має базуватись на стратегії переходу до економіки високоінтелектуальних послуг з капіталізмом менеджерів (замість капіталізму власників), оминаючи фазу переважання обробної промисловості. Реалізація стратегії має розпочинатися з нарощування джерел фінансування освіти. Отже, потрібно переламати тенденцію, яка в останні роки є зворотною [190, с. 371].

Погоджуємося з думкою Є. В. Савельєва, що науково-освітній напрямок розвитку вітчизняної економіки можна і необхідно зберегти й розгорнути до рівня передових світових позицій.

Вважаємо, що в економіці високоінтелектуальних послуг України провідне місце займатимуть облікові та аудиторські, особливо у великих містах і обласних центрах нашої держави. З огляду на це облік і аудит у глобалізованому світі загалом за певний проміжок часу набудуть яскраво виражених ознак глобалізму, тобто переступлять національні кордони та зростуть до рівня глобальних обліку і аудиту з використанням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту.

Існує думка, що у нинішньому столітті виникне глобальна проблема, пов'язана не із доставкою та одержанням інформації, а щодо її якості, тобто повноцінної та правдивої інформації [150].

Погоджуємося з тим, що загалом якість інформації постійно погіршуватиметься через лавиноподібне збільшення її обсягів та урізноманітненість. Не вважаємо також винятком ситуацію можливого виникнення інформаційного потопу, коли людство вдаватиметься до радикальних заходів для регулювання і фільтрування обсягів та напрямків потоків інформації.

Відомий сучасний японський інвестор, підприємець і просвітител Р. Т. Кійосакі наголошує на феноменальному парадоксі нашої інформаційної ери, який полягає в тому, що нині люди невдоволені інформаційним перевантаженням. Людина може водночас дивитись телевизор, здійснювати пошук в мережі Інтернет і вести розмову по телефону. В попередні епохи ніхто не нарікав, що у нього забагато землі чи нафти, бо це були життєві ресурси. Проте в інформаційну еру люди незадоволені достатком інформації – активу, котрий дає змогу їм здобути багатство [93, с. 171].

Вважаємо, що нарікання наших сучасників на інформаційне перевантаження не пов'язане з тим, що сучасна людина не прагне до примноження свого багатства, а з тим, що вона фізично і морально слабша за людину попередніх епох, нездатна повною мірою грамотно й ефективно працювати з величезним інформаційним ресурсом та знаходити в ньому максимум корисного для себе в найкоротші терміни.

Маємо переконання, що проблемі якості облікової та звітної інформації наша держава, вчені, бухгалтери та користувачі надавали і надають великого значення. Невипадково в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» вказано на необхідність надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації. Інформація за якісними її характеристиками має бути дохідливою, однозначно тлумачитись, бути доречною, достовірною і порівняльною [164].

В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи питання витрат і доходів підприємств не втрачають актуальності, що виявляється у появі новітніх термінів, які корелюються із витратами і доходами, суттєвій зміні питомої ваги тих або інших витрат і доходів в їхній загальній сумі, можливості їхнього поглибленого моделювання, проектування обліку, контролю та звітності в режимі реального часу з урахуванням кон'юктури ринку, поведінки конкурентів і партнерів, політичної та соціально-економічної ситуації, зрушень у кліматичних й екологічних процесах, зростання світових і вітчизняних цін на нафту, газ, електроенергію, питну воду і т. д.

Світова фінансова криза, що розпочалась 15 вересня 2008 р. з банкрутства комерційного банку «Лемен-Бразер» (США), вплинула практично на всі види економічної діяльності в Україні, що змусило керівників та спеціалістів вітчизняних підприємств принципово по-новому оцінити власні потенційні можливості на ринку, сформувати ефективні плани дій на найближчі кілька місяців, кварталів, років і більш гнучку цінову політику [79].

Серед основних показників, які є визначальними орієнтирами на майбутнє для будь-якого з цих підприємств, розглядають їхні витрати.

Кризові умови зумовлюють значне зменшення витрат підприємств, особливо тих, які не є виробничими і першочерговими.

За результатами опитування відомої аудиторської компанії «Erns & Young», проведеного на початку 2009 р., представники 107 провідних українських та іноземних компаній, що працюють в Україні, на запитання про заходи, здійснені для скорочення витрат, відповіли таким чином: зменшення адміністративних витрат (80% опитаних); отримання кращих умов від орендодавачів (57%); підвищення операційної ефективності (51%); скорочення персоналу (47%); використання кращих умов у розрахунках з партнерами (46%); переоцінка прибутковості за сегментами (26%); закриття неприбуткових напрямків (18%); продаж неприбуткових напрямків діяльності підприємства (6%); не застосовуємо спеціальних заходів (1%) [233, с. 1].

Згідно з наведеними вище даними, майже всі з опитаних компаній здійснювали спеціальні заходи для зменшення витрат, зважаючи на дуже складну економічну ситуацію в нашій країні та світі загалом. Скорочення витрат в умовах світової фінансової кризи підприємства переважно здійснюють за такими напрямками: адміністративні затрати; орендні відносини; операційна діяльність; розрахунки з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками, з різними дебіторами, за іншими операціями, за виплатами працівникам підприємства тощо; збут готової продукції, товарів, робіт, послуг і т. д. Якщо ці напрямки розглядати відповідно до рахунків фінансового обліку, то вони стосуються значної їхньої частини, але насамперед таких, як 10; 13; 15; 20; 22; 23; 30; 31; 33; 36; 37; 42; 53; 64–66; 68; 70–74; 79; 90–97, а також облікової політики підприємства щодо цих рахунків.

Головним бухгалтерам підприємств у кризових умовах доцільно посилити контроль за витратами на відрядження; сумами оплати рахунків операторів мобільного зв'язку; витратами на пально-мастильні матеріали; електроенергію, природний газ та інші енергоносії; на ремонт

виробничих приміщень; на отримання й експлуатацію легкових автомобілів; на сплату відсотків за користування коротко- і довготерміновими позиками банку; сумами орендованих платежів за оренду приміщень і транспортних засобів; витратами відповідно до сегментів за виробничими і географічними ознаками, а також за видами та назвами готової продукції, товарів, робіт, послуг; витратами за центрами відповідальності і т. д. Однак контроль, на нашу думку, має бути спланованим, неформальним, системним та ефективним.

Водночас із посиленням контролю за витратами підприємство має визначитись, в якій валюті воно плануватиме власні витрати на близьку і далеку перспективу. Дослідження аудиторської фірми «Ernst & Young» показують, що 40% опитаних вітчизняних й іноземних компаній планують власні витрати в євро, 34% – у гривнях, 23% – у доларах США, 3% – в інших валютах [233, с. 1, 5].

Відповідно до логіки ведення підприємницької діяльності в Україні доходимо висновку, що у зв'язку із значними коливаннями курсу національної валюти (гривні) щодо курсів євро і долара вітчизняне підприємство змушене планувати власні витрати одночасно як у гривнях, так і в перерахунку на євро або долари (підприємство самостійно обирає одну з цих двох іноземних валют). Таке планування важливе і для оперативного контролю за витратами, оскільки показники планових і фактичних витрат мають бути зіставними, інакше величини відхилень від запланованих витрат будуть неправдивими.

Отже, в умовах світової фінансової кризи, яка спричинила банкрутство значної частини вітчизняних підприємств, працівники облікових служб цих підприємств зобов'язані постійно забезпечувати реальну економію витрат і контролювати ці напрямки витрат, які перебувають нині в особливому режимі як внутрішнього, так і зовнішнього контролю.

В Україні поглиблення кризових явищ, на думку вітчизняних експертів, зумовлені такими причинами: надмірна частка споживання та політизація соціально-економічного розвитку; нерозвиненість фінансової системи; несприятливі умови для довготермінового інвестування; вузькогалузева концентрація експортної спеціалізації України; зрив прийняття Податкового кодексу України; ухвалення популістського державного бюджету України на 2008 р.; заборона використання податкових векселів; вступ у СОТ без програм адаптації для ризикових галузей економіки; запровадження чергового мораторію на вдосконалення земельних відносин; заблокована пенсійна реформа; зростання корупції та правового нігілізму [182].

Так, у переліку причин кризових явищ в Україні вказані найвагомші причини, котрі необхідно врахувати, розробляючи заходи з їхнього системного подолання. Загалом нинішню кризу, на думку М. Соколова, доречно називати «криза проїдання» [195].

В умовах кризи нерідко перед керівниками постає проблема виживання і збереження самого підприємства. У зв'язку з цим більшість керівників підприємств активно працюють над заходами зі зменшення витрат. Нерідко цей кастинг, як вважає О. Плиска, стає бездумним і безпощадним. Науковець переконаний, і ця думка є слушною, що ні генеральний, ні фінансовий директор не здатні суттєво вплинути на зменшення витрат без завдання значного ущербу або торговій марці, або взаємовідносинам із споживачами, або мотивації персоналу. Проте це можуть зробити лише ті, хто сам здійснює операційну діяльність і здатний сповна оцінити рівень ризиків, пов'язаних зі зменшенням витрат; хто безпосередньо зважає на реальні можливості для підвищення ефективності бізнес-процесів. Йдеться про персонал підприємства, який слід залучати до безупинних процесів поліпшення [160, с. 2].

О. Плиска також зазначає, що для залучення всіх працівників до процесів контролю та зменшення витрат (а найкраще до процесів, що збільшують вартість пропозицій на ринок!) потрібно створити атмосферу довіри між менеджментом і персоналом. Цю атмосферу дуже складно створювати й підтримувати, проте таке можливо здійснити. З огляду на це дослідник доходить висновку, що майбутнє підприємства залежатиме від керівників, які або залишаться зі зменшеними витратами, але без співробітників та споживачів; або із збереженими та високомотивованими співробітниками, відданими споживачами і збереженою власною репутацією торговельної марки, на становлення якої витрачені значні зусилля й кошти. Зменшення витрат підприємства не означає, що підприємцям вдасться ліквідувати «тромби» у системі фінансування чи продавати більше, тобто збільшити приплив готівки від споживачів. Слід також не піддаватись всеохопній кампанії зі зменшення витрат, особливо тоді, коли спостерігається як збільшення обсягів продажу, так і зростання витрат [160, с. 1–2].

Прокоментуємо певні висновки щодо актуальних нині тез О. Плиски. По-перше, закономірно, що сталою є загальна тенденція до зниження витрат будь-якого підприємства, поліпшення їхньої структури та якості. З огляду на це, керівництво підприємства змушене постійно планувати і зменшувати власні витрати, проте це треба робити виважено без завдання шкоди або торговій марці, або споживачам, або персоналу.

По-друге, у процесі зниження витрат підприємства мають брати участь усі власники, керівництво, персонал, споживачі та акціонери. Кожна з перелічених груп осіб має по-справжньому цікавитись витратами в межах наданих їй прав, обов'язків і відповідальності та подавати конкретні пропозиції або проводити відповідні аргументовані дії. По-третє, вітчизняний і зарубіжний досвід у галузі економіки засвідчує, що кожне підприємство має віднайти власний рецепт зменшення витрат як рівнодійну між інтересами груп зацікавлених осіб та основними ризиками, які супроводжують це підприємство у певний період його розвитку. Так, всеохопна кампанія (стихійна чи організована) зі зменшення витрат підприємства може містити у собі більше потенційної шкоди, ніж вигоди, оскільки керівництво такого підприємства часто діє під впливом емоцій, некваліфікованих порад, прикладу «сусіда» з підприємницької діяльності, бажання отримати очікуваний результат найпростішим способом і без поглибленого аналізу всіх ситуацій, в яких можливо перебуватиме підприємство. По-четверте, без створення й підтримання керівництвом атмосфери довіри між менеджерами і персоналом неможливо забезпечити ефективне управління витратами підприємства на всіх його рівнях, місцях та в періодах виникнення. Відповідно кожне рішення про здійснення витрат має ознаку або колегіальності, або одноособовості. Зауважимо, що ці ознаки мають перебувати у певному органічному зв'язку. Проте чим вищий рівень здійснення витрат, тим більш потрібними є колегіальні рішення, оскільки безвідповідально було б за такої ситуації приймати одноосібні рішення щодо цих витрат (інколи бувають винятки за надзвичайних обставин).

В умовах кризи підприємства переходять на антикризове управління, що передбачає, на думку Н. П. Тарнавської, реалізацію таких першочергових стратегічних завдань підприємства: 1) забезпечення виживання, уникнення банкрутства шляхом реструктуризації, зміни організаційно-правової форми підприємства, нагромадження ресурсів для стратегічного прориву; 2) попередження кризових явищ на мікроекономічному рівні через формування і розвиток механізмів передбачення й фіксації перших негативних сигналів кризи; 3) вироблення власної системи управління ризиками, що є інноваційним сегментом стратегії конкуренції; 4) попередження (усунення) потенційного опору персоналу під час прогнозування діяльності та реалізації структурних змін (диверсифікація, зміна організаційно-правової форми, організаційної структури підприємства, ліквідація окремих структурних підрозділів) [206, с. 485].

Таким чином, в умовах антикризового управління, на нашу думку, обліковий апарат може: 1) брати активну участь у підготовці та обґрунтуванні потенційних шляхів його розвитку і варіантів змін форм власності та організаційно-правової форми, пошуку інвесторів, покупців, співвласників, акціонерів; 2) налагодити і підтримувати механізм антикризового сповіщення шляхом поліпшення системи оперативного, виробничого й управлінського обліку і забезпечення взаємозв'язку між ними; 3) сприяти покращенню планування і контролю за витратами і доходами на інноваційну продукцію, запровадженню цільового калькулювання витрат; 4) забезпечити максимально можливе зменшення витрат, збереження активів за мінімальних втрат якості та ефективності праці персоналу; 5) нормативно-правовий, документальний і консультаційний супровід антикризового трансформування підприємства.

Отже, в умовах глобалізації економіки й світової фінансової кризи підприємство має навчитись виживати, балансуючи між можливим і неможливим.

1.2. Витрати і доходи підприємств та сучасні їхні трактування

Визначення термінів «витрати» та «доходи» подані нині у багатьох монографіях, підручниках, навчальних посібниках, брошурах, наукових статтях, тезах доповідей, словникових та енциклопедичних виданнях тощо.

З'ясуємо значення терміна «витрати». Нині вчені-економісти дискутують щодо того, що означають, коли і як вживати терміни «витрати», «затрати», «витрати на виробництво», «затрати на виробництво». Суперечливість думок зумовлена насамперед вживанням у російській мові трьох термінів, близьких за змістом до українських: «расходы», «затраты», «издержки».

У французькій мові «издержки» та «расходы» позначаються словами «depense» (f, p) і «frais» (m, pl), «затрати» – «depense» (f), а «расходы» – «depense». Доходи по-французьки будуть «revenue» (f) і «rapport» (m) [30, с. 424, 448, 586].

Німецькою мовою «издержки» – це «Ausgaben» (pl), виробництва – «Produktionskosten» (pl), судові – «Gerichtskosten» (pl); «затрати» – «Aufwand» (m) (затрата енергії, часу і т. д), «Ausgabe» (f) (затрата грошей); «расходы» – «Verbrauch» (m) (споживання), «Aufwand» (m) (затрата), а «доходи» – «Einkommen» (n), «Einnahme» (f), «Ertrag» (m), «Gewinn» (m) [188, с. 106, 132, 141].

В англійській мові: 1) «издержки» позначають «expenses», «cost» (судові); виробництва – «cost of production» (sg); 2) «затрата» –

«expenditure»; «затратити, затрачувати» – «spend»; 3) «расход» – «expenditure», «ontlay»; «расходы» – «expenses»; 4) «доход» – «income», «return» [3, с. 431, 448, 454, 594].

Для вироблення власної точки зору щодо суті, часу й умов застосування термінів, пов'язаних з витратами, подамо різні погляди на це вчених-економістів та мовознавців.

Науковці трактують це поняття відповідно до власного фахового спрямування (політекономи, фінансисти, податківці, економісти, менеджери, обліковці і т. д.) та концептуальних поглядів щодо суті витрат, їхнього місця, ролі та значення для розвитку господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Вчені-політекономи розглядають витрати у загальноекономічному аспекті як одну з важливих економічних категорій. Проте переважна більшість цих науковців вживає категорії «затрати на виробництво», «витрати на виробництво». В «Економічній енциклопедії» за редакцією С. В. Мочерного зазначено, що «...витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства» [72, с. 203].

Витратами на виробництво вважають також «...витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду» [135, с. 130].

Витрати на виробництво, на думку деяких вчених, «...є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим – бухгалтери» [73, с. 155–156].

Німецький учений Г. Фандель у праці «Теорія виробництва і витрат» зазначає, що витрати («Kosten») – це «затрати факторів виробництва у вартісному вимірі» [212, с. 458]. Термін «затрати» («Einsatz», «Input») він тлумачить як «участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їхнього поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу» [212, с. 460].

У праці «Особливості бухгалтерського обліку в США...» за редакцією Ф. Ф. Бутинця вказано, що «...витрати – це те, що фірма платить для того, щоб вести діло і отримувати доход» [153, с. 197].

У практичному посібнику «Аналіз вигід і витрат» зазначено, що «...витрати («Cost») пов'язані з придбанням ресурсів, включаючи капітальне обладнання, будівлі, матеріали, трудові ресурси та комунальні послуги. Такі витрати, як покриття екологічної шкоди чи здоров'я людей, інколи називають негативними зовнішніми ефектами (екстерналіями)» [2, с. 160].

Вчені-фінансисти оцінюють витрати з точки зору їхньої відповідності доходам звітного періоду та рівня впливу цих витрат на формування фінансових результатів діяльності, зокрема чистого прибутку підприємства. Визначень терміна «дохід» є достатньо у спеціальній літературі з фінансів, на відміну від поняття «витрати». Так, у навчальному посібнику «Фінанси» В. С. Загорського, О. Д. Вовчака, І. Г. Благуна та І. Р. Чуя подано таке трактування: «Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності» [213, с. 225]. Проте, у фінансовій науці часто застосовують аналог терміна «витрати», який називають «видатки».

Науковці та практики у сфері оподаткування використовують термін «витрати» з додаванням слова «валові». У Законі України «Про оподаткування прибутків підприємств» зазначено: «Валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності» [85].

Вважаємо, що в цій дефініції допущено суттєвий семантичний огріх, оскільки словоформа «придбавати», утворена від лексеми «придбати», вираженої в недоконаному виді, є рідковживаною у сучасній українській мові, тому доцільно її замінити на лексему «купувати», яка належить до активного лексичного запасу. Відповідно словоформу «придбавання» можна замінити на «купівля» або «купування». Щодо словосполучення «валові витрати» (ВВ), то, на нашу думку, слід застосовувати термін «валові податкові витрати» (ВПВ), тобто валові (сукупні) витрати у сфері оподаткування. Це стосується також валових доходів (ВД), які слід назвати «валові податкові доходи» (ВПД).

У Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» подано визначення терміна «валовий дохід» як загальної суми «... доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за межами» [85].

Вчені-економісти, які спеціалізуються на науковій проблематиці щодо економіки підприємств, вважають, що витрати – це важливий чинник, котрий забезпечує організацію виробництва і збуту продукції

(робіт, послуг). Якщо підприємство функціонує у звичайному режимі, воно зобов'язане здійснювати потрібні для нього витрати.

Л. Г. Мельник та О. І. Корінцева зазначають, що витрати – це прямі і непрямі, фактичні та можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах певного напрямку [126, с. 369].

Витрати, які здійснює фірма в процесі діяльності, можна розподілити на дві категорії: зовнішні або явні (асоціюються зі словом «затрати») і внутрішні або неявні, для позначення яких при перекладі з англійської мови часто використовують термін «імплицитні», які характеризують упущену вигоду альтернативних варіантів [126, с. 369].

М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан і Ю. В. Піча виокремлюють такі поняття, як «витрати виробництва» і «витрати підприємства». Витрати виробництва, на їхню думку, є витратами живої та уречевленої праці в процесі виробництва. Ці витрати поділяють на витрати суспільства і підприємства; виокремлюють також витрати постійні, змінні, середні, граничні тощо [74, с. 270].

Витрати підприємства, як вважають науковці, варто трактувати як «...сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству. Виступає у формі собівартості продукції» [74, с. 270].

Значну увагу витратам приділяють вчені-економісти, які досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить насамперед питання управління витратами підприємства. Зокрема, М. Г. Грещак та О. С. Коцюба трактують витрати підприємства як «...обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети... Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні» [38, с. 16].

М. І. Трубочкіна, вивчаючи проблеми управління затратами підприємства, вказує на аксіому тотожності понять «витрати» і «затрати». На думку дослідниці, «...витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства» [209, с.17].

А. М. Турило, Ю. Б.Кравчук та А. А.Турило стверджують, що витрати – «...це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [210, с. 9–10].

Детальніше проаналізуємо тлумачення цих термінів вченими-економістами у сфері обліку, аналізу та аудиту. За нашим оцінюванням, чимало науковців не подають власного визначення терміна «витрати»:

Л. К. Сук, П. Л. Сук [202], М. Ф. Огічук та інші [146], а використовують офіційне, вміщене у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно з національними положеннями, витрати – це «...зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками)» [164].

Проте багато вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів у сфері обліку, аналізу та аудиту мають власне трактування терміна «витрати». Зокрема, у «Бухгалтерському словнику» за редакцією Ф. Ф. Бутинця вміщено російські («расходы», «издержки») та англійські («costs, exmpenses») аналоги цих понять і три варіанти їхнього значення: 1) офіційне; 2) витрат як грошового вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 3) витрат як економічного показника роботи підприємства, що характеризує суму витрат, здійснених у процесі господарської діяльності [22, с. 34].

М. С. Пушкар вважає, що «...витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [174, с. 389].

Поняття «затрати» В. В. Сопко розуміє як використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [199, с. 341].

Заслуговує на увагу думка І. О. Белебехи: «Якщо зусилля на виготовлення продукції є первісними, основоположними, то, природно, вони є базисними витратами підприємства. Саме за допомогою цих витрат здійснюється процес поєднання живої та уречевленої праці, тобто безпосереднє виробництво. Над базисними функціонують різні інші витрати, які викликаються розподільчими, транспортними (логістичними), сервісними, координаційними процесами, і прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом, обертанням продукції. Усі ці процедури, причетні до виготовлення та обертання продукції, «пронизують» зверху до низу (і навпаки) всі сфери та всіх суб'єктів суспільного економічного життя. А тому витрати усіх рівнів мають взаємозалежність і взаємозумовленість» [7, с. 20].

Варто виокремити з наведеної вище цитати поняття «базисні витрати підприємства», яке науковець вжив уперше, та наголосити на важливості його твердження про взаємозалежність і взаємозумовленість витрат для поглиблення наших подальших досліджень.

З точки зору класифікації витрат, як вважає І. О. Белебеха, доцільно було б ввести класифікаційну ознаку базовості витрат виробництва з їхнім поділом на базові (конституційні, провідні, визначальні) та небазові (попутні, супровідні, невизначальні).

Л. В. Нападовська стверджує, що термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відплив) грошових коштів. Вона вважає, що затрати слід розуміти насамперед як сукупність затрат на виробництво продукції та її реалізацію. Термін «затрати» має інший економічний зміст і призначення, на відміну від поняття «витрати», що використовується в фінансовому обліку. В системі управлінського обліку, на думку Л. В. Нападовської, варто застосовувати термін «затрати» [138, с. 64, 65].

Н. Цвєткова зазначає, що затрати слід розуміти як ресурси, «...які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість. Затрати на продукт відображають у балансі як активи на рахунку 23 «Виробництво» і не застосовують при визначенні фінансового результату. Термін «витрати» не застосовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включають у собівартість продукції, вони є витратами періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат» [218, с.16].

Г. В. Нашкерська розглядає термін «витрати» з точки зору «...споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг у процесі одержання доходу» [139, с. 390].

Вчена зауважує, що здійснення витрат так чи інакше пов'язане з виробництвом і реалізацією продукції [139, с. 390].

На думку О. В. Олійник, у системі вітчизняної науки доцільно вживати термін «витрати», оскільки українці його використовують доволі тривалий період. Відповідно поняття «затрати» застосовували в значенні «затрата», тобто: 1) втрата, утрата, шкода; 2) знищення [148, с. 146–147].

З огляду на це вважаємо, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін «затрати» логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо це грошовий вимірник, – загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід використовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок. Саме таке правило і застосовували автори П(С)БО 16 «Витрати».

Проте не можемо погодитись з розробниками національних стандартів щодо терміна «матеріальні затрати» (п. 21, 22) [165], оскільки в Плані рахунків використовують поняття «матеріальні витрати» (рахунок 80) [158].

Російський науковець Я. В. Соколов подав власне бачення щодо термінів «витрати» («расходы»), «затрати» («затраты»), «витрати» («издержки»). Так, витратами («расходами»), на його думку є «... все те, що тратить організація. Та частина витрат, що має відношення до майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу» [194, с. 47].

Затрати (затраты), як вважає Я. В. Соколов, – це та частина витрат, яка відноситься до даного звітного періоду. До них належать: 1) витрати, які виникли в даному звітному періоді і не капіталізуються в цьому звітному періоді; 2) декапіталізовані активи, тобто ті витрати, які раніше, у попередні звітні періоди, були капіталізовані, а в даному звітному періоді зараховуються як затрати [194, с. 47].

Витрати («издержки») вчений розглядає як еквівалент терміна «затрати», що застосовується, на відміну від першого, не у сфері виробництва, а обігу. Він пропонує, щоб у План рахунків РФ, з огляду на цю обставину, повернули рахунок «Витрати обігу» замість рахунка 44 «Витрати на продаж» [194, с. 47].

Інша російська вчена-економіст Т. П. Карпова асоціює затрати із собівартістю. На її думку, «...собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі» [92, с. 81].

У «Словарі української мови» Б. Грінченка вживаються лише поняття «витрачувати», «витрачуватися» в кореспонденції з російськими відповідниками «стратить», «израсходовать», «издерживать», «здержать», «потратить безостатка» [192, с. 194].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» за редакцією В. Т. Бусола витрати трактуються як гроші, кошти, витрачені на що-небудь [25, с. 157], а затрати – як те, що затрачено; витрати [25, с. 429].

Витратами, на нашу думку, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

Отже, проаналізувавши різні погляди науковців, ми подали власне визначення понять «затрати» і «витрати» та з'ясували їхні спільні ознаки та відмінності.

Досліджуючи зміст поняття «доходи», зазначимо, що в науковій літературі наявна менша кількість його визначень, аніж термінів «витрати» і «затрати». Щодо цього поняття немає стільки гострих дискусій, хоча також існує велике розмаїття поглядів. Зокрема, на думку М. С. Пушкаря, «доход», як економічна категорія означає «... потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента» [174, с. 389].

Простежуємо певну схожість у поглядах М. С. Пушкаря і вчених-політекономістів П. І. Юхименко і П. М. Леоненко, які трактують «доход» як «... потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень, що приходять до індивіда чи країни протягом певного періоду часу (звичайно року)» [231, с. 492].

Ф. Ф. Бутинець і його послідовники подають відповідники поняття «дохід» російською («доход») та англійською («income») мовами і розглядають його як: «1) грошові кошти або інші активи, отримані в результаті будь-якої діяльності; 2) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників (учасників)» [22, с. 59].

Друге трактування поняття «дохід» повторює офіційне його визначення у П(С)БО 1 «Загальні вимоги фінансової звітності» із суттєвим доповненням щодо учасників, які не можуть забезпечувати зростання капіталу за рахунок власних внесків.

Більшість вітчизняних учених-економістів у галузі обліку, аналізу та аудиту застосовує офіційне визначення терміна «дохід», точно або з деякими змінами й доповненнями повторюючи його М. Ф. Огічук та інші [147], Л. К. Сук, П. Л. Сук [202], В. Г. Швець [223].

В. В. Сопко характеризує дохід «... як валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, крім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком» [199, с. 403].

О. А. Подолянчук розглядає дохід як «...надходження економічних вигод, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємства» [162, с. 15].

Авторка не тільки по-своєму визначила суть доходу, а й уперше з'ясувала зміст категорії «дохід від сільськогосподарської діяльності».

Цю категорією О. А. Подолянчук розуміє як «...надходження економічних вигод у результаті ефективного управління біологічними перетвореннями» [162, с. 8].

Привертає увагу визначення американських учених-економістів, які стверджують, що «... дохід – це те, що одержує фірма від ділових операцій» [153, с. 197].

Фахівці у сфері мікроекономіки О. І. Ястремський та О. Г. Грищенко вважають, що «... дохід (Revenue, R) – виручка фірми від продажу товару на ринку або наданих послуг» [232, с. 655].

В. С. Сухарський, який спеціалізується в галузі менеджменту, трактує дохід «... як виторг від реалізації (кількість проданих одиниць товару)» [205, с. 347].

Р. М. Пушкар і Н. П. Тарнавська розглядають дохід як «...гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (зарплата, проценти, дивіденди, рента тощо) особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу» [172, с. 436].

Група вчених-економістів у галузі фінансів (В. С. Загорський, О. Д. Вовчак, І. Г. Благун, І. Р. Чуй) подає таке визначення: «Доходи підприємства – загальна сума надходжень, отриманих від усіх видів діяльності у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах» [213, с. 227].

Науковці в галузі економіки підприємства Л. Г. Мельник і О. І. Корінцева стверджують, що «... дохід – поширене економічне явище. У широкому розумінні означає будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову вартість. Дохід компанії можна охарактеризувати як збільшення її активів або зменшення зобов'язань, що обумовлює збільшення суспільного капіталу» [126, с. 370].

Інші представники цього напрямку економічної науки (І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча) розглядають доходи в трьох аспектах: а) грошові надходження юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності, що становлять залишок між грошовою виручкою і матеріальними витратами, які пов'язані з відповідною діяльністю; б) доходи певних верств населення у грошовій і натуральній формах, що мають характер соціальних виплат (пенсії, різні допомоги і пільги, стипендії тощо); в) доходи від власності (доходи забезпечені правом власності на землю, капіталом, майном) [74, с. 272].

Щодо першого трактування доходів вважаємо, що І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан і Ю. В. Піча припустились помилки, не розмежувавши доходи взагалі і чистий дохід. У цьому разі треба

застосувати визначення доходів як грошових надходжень юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності.

В «Економічній енциклопедії», за редакцією С. В. Мочерного поняття «дохід» розглядають у двох аспектах. Згідно з першим дохід характеризують як різницю між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції. Науковці вважають, що дохід підприємства не є ідентичним прибутку на суму заробітної плати працівників, а формується із суми прибутку та заробітної плати останніх. За другим аспектом, поняття «дохід» визначається як «...гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)» [72, с. 363].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» за редакцією В. Т. Бусола поняття «дохід» трактують як «...гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізичною особою внаслідок якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)» [25, с. 324].

У цьому словнику подано також визначення понять, пов'язаних з доходами: «валовий дохід», «госпрозрахунковий дохід», «державний дохід», «дохід від акцій», «дохід від вкладу», «дохід від приросту капіталу», «дивідендний дохід», «комісійний дохід», «заявлений дохід», «інвестиційний дохід», «монетний дохід», «національний дохід», «пасивні доходи», «процентні доходи», «фіскальні доходи», «чисті доходи». Для ґрунтовності дослідження охарактеризуємо такі поняття:

- 1) валовий дохід – це частина валової продукції, що містить новостворену вартість;
- 2) госпрозрахунковий дохід – частина доходу, що надходить у повне розпорядження підприємства;
- 3) дохід від акцій – сума дивідендів і зростання курсової вартості акцій;
- 4) дохід від вкладу – дохід власника грошей, що їх внесено на зберігання до банку чи іншої фінансової установи;
- 5) дохід від приросту капіталу – дохід підприємства в результаті зростання курсу акцій, продажу частини активів за цінами, що перевищують ціни їхнього придбання тощо;
- 6) дивідендний дохід – це дохід підприємства, що вона одержала ним за рахунок акцій інших підприємств, які йому належать;

- 7) інвестиційний дохід – це дохід від інвестицій у цінні папери тощо;
- 8) номінальний дохід – це дохід без урахування інфляції, купівельної спроможності грошей, рівня цін тощо;
- 9) пасивні доходи – це доходи, які отримує підприємство як відсотки, дивіденди, страхові виплати, відшкодування тощо;
- 10) процентні доходи – це доходи, що підраховуються пропорційно до часу нарахування та суми активів;
- 11) чисті доходи – це доходи, за винятком витрат на їхнє одержання [25, с. 324].

Отже, різні вчені-економісти трактують поняття «дохід» як: потік грошових та інших надходжень (М. С. Пушкар [174], П. І. Юхименко, П. М. Леоненко [231]); те, що одержує фірма від ділових операцій (група американських учених-економістів) [153]; валовий приплив (надходження) економічної вигоди (В. В. Сопко) [199]; виручка фірми (О. І. Ястремський, О. Г. Грищенко) [232]; виторг від реалізації (В. С. Сухарський) [205]; гроші або матеріальні цінності (Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська) [172]; загальна сума надходжень (В. С. Загорський, О. Д. Вовчак, І. Г. Благун, І. Р. Чуй) [251]; будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей (Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева) [126]; грошові надходження (І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча) [73]; грошові кошти або інші активи (Ф. Ф. Бутинець) [21]; збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань (М. Ф. Огійчук та інші [146], Л. К. Сук, П. Л. Сук [202], В. Г. Швець [223]).

На нашу думку, доходом слід вважати економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

У багатьох наукових роботах розглянуті питання класифікації витрат і доходів підприємства. У нашому дослідженні застосуємо класифікацію витрат і доходів, яку запропонував З. В. Задорожний (табл. 1.1).

**Класифікаційні ознаки витрат і доходів підприємства
за З. В. Задорожним [82, с. 66–71, 96–100]**

I. Класифікаційні ознаки витрат	
1	2
1.	Спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі)
2.	Відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні)
3.	Відношення до господарського процесу (основні, накладні)
4.	Порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період)
5.	За видами (елементи витрат, статті калькуляції)
6.	За можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані)
7.	За центрами витрат і відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами)
8.	За функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні)
II. Класифікаційні ознаки доходів	
1.	Вид обліку (бухгалтерський – доходи; податковий – валові доходи)
2.	Вид діяльності (дохід від звичайної діяльності: чистий дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи відповідно до їхніх видів; дохід від надзвичайних подій: надзвичайні доходи за їхніми видами)
3.	Можливість контролювати (контрольовані та неконтрольовані доходи)
4.	Вплив на прийняття управлінських рішень (доходи, які беруться до уваги при розрахунках; доходи, які не беруться до уваги при розрахунках)
5.	Процес реалізації (доходи від реалізації активів та позареалізаційні доходи відповідно до їхніх видів)
6.	Вид виробництва (доходи від основного виробництва; доходи допоміжних і підсобних виробництв за їхніми видами; доходи обслуговуючих господарств відповідно до їхніх видів)
7.	Період формування доходу (дохід звітного і минулого періодів)
8.	Плановість доходу (плановий та неплановий)
9.	Структура доходу за будівельними контрактами (контрактна ціна, відхилення від конкретної ціни, претензії, заохочувальні виплати)
10.	Ступінь оподаткування доходу (дохід (виручка) і чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг))
11.	Вид доходу (дохід від реалізації): а) окремих видів оборотних активів, продукції, товарів; б) окремих видів робіт і послуг; в) окремих видів необоротних активів; від здавання окремих видів майна в оренду; від користування корпоративними правами на окремо взяті підприємства; від неповоротної фінансової допомоги окремих осіб; від курсових різниць за розрахунками з окремими дебіторами і кредиторами

1	2
12.	Вплив інфляційних процесів (номінальний та реальні доходи)
13.	Ступінь деталізації доходу (дохід від діяльності: а) робітника; б) бригади; в) цеху, дільниці; г) будівельної організації; д) ВАТ і ЗАТ, до яких належать будівельні організації; е) корпорацій; є) всіх підприємств будівельної галузі)
14.	Періодичність доходу (дохід за: а) день; б) тиждень; в) декаду; г) місяць; д) квартал; е) рік)

Крім перелічених у табл. 1.1 класифікаційних ознак витрат, можна виокремити понад двадцять інших, на які прямо або опосередковано вказують різні автори:

- 1) за економічним змістом (затрати на: а) засоби праці; б) предмети праці; в) живу працю);
- 2) за роллю в господарському процесі (чисті; додаткові (затрати на збереження, транспортування, доопрацювання));
- 3) за доцільністю (продуктивні, непродуктивні);
- 4) за календарними періодами (поточні, попередніх та майбутніх періодів);
- 5) за стадіями виробничого процесу (на закупівлю, зберігання та реалізацію);
- 6) за залежністю (залежні, незалежні);
- 7) за охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані);
- 8) за охопленим нормуванням (нормовані, ненормовані);
- 9) за віднесенням на собівартість (відносяться на собівартість реалізації; на фінансові результати; відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття);
- 10) за терміном планування (коротко- і довготермінові);
- 11) залежно від управлінських рішень (релевантні та нерелевантні);
- 12) залежно від періоду здійснення (вичерпані, невичерпані);
- 13) залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей (маржинальні, середні);
- 14) залежно від реальності здійснення (дійсні та можливі);
- 15) за ступенем опосередкування (загальні, середні);
- 16) за календарними періодами (поточні, одноразові);
- 17) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (умовно-постійні, умовно-змінні);
- 18) залежно від потужності (обов'язкові, дискреційні);

- 19) за структурою (одноелементні, комплексні);
- 20) залежно від ефективності (ефективні, неефективні);
- 21) за складом (фактичні, планові (прогнозні));
- 22) за видами діяльності (витрати звичайної та надзвичайної діяльності);
- 23) щодо об'єкта оподаткування (валові, невалові; подвійного призначення).

Доцільно, на нашу думку, взяти до уваги також класифікаційні ознаки витрат за видами продукції (витрати на: а) виробу, б) групи однорідних виробів; в) типові зразки виробів; г) валову, товарну, реалізовану продукцію).

Об'єктивна необхідність здійснення витрат полягає в тому, що будь-яке підприємство змушене їх проводити, незалежно від того, чи бажає воно цього, чи ні, з моменту виникнення перших витрат на його реєстрацію як юридичної особи і до завершальних на ліквідацію (закриття) цього підприємства.

Частина витрат підприємство об'єктивно змушене здійснювати тільки тому, що це визначено законодавством України: витрати на реєстрацію і перереєстрацію; витрати на ведення обліку та звітності; витрати на податки і обов'язкові платежі; витрати на проведення обов'язкового аудиту; витрати на ліквідацію (закриття) підприємства і т. д. Решта витрат також переважно виникають тому, що підприємство хоче здійснювати статутну діяльність, а для її забезпечення потрібні відповідні витрати. Це можуть бути мінімальні, оптимальні, максимальні витрати, що залежить від суб'єктивного бачення цих витрат власником або управлінцями підприємства.

Ці витрати можуть бути грошовими, тобто пов'язаними з витрачанням грошових коштів на забезпечення господарсько-фінансової діяльності, або не грошовими, що передбачає витрачання на цю діяльність запасів, нарахування амортизації необоротних активів, затрати праці найманої робочої сили тощо. Грошові та негрошові витрати можуть повністю збігатися в часі або ні. Наприклад, якщо куплені виробничі запаси відразу спожиті у процесі виробництва, то в цьому разі майже водночас відбуваються грошові витрати на їхнє придбання (збільшуються активи підприємства в частині запасів та зменшуються його активи щодо грошових коштів та їхніх еквівалентів – перший тип змін у балансі) та негрошові витрати, пов'язані зі споживанням запасів у процесі виробництва (збільшуються активи підприємства в частині витрат на виробництво і зменшуються його активи щодо запасів).

Якщо наприклад, проведені грошові витрати пов'язані з оплатою реклами товарів, продукції (робіт, послуг) підприємства і водночас на цю суму списано негрошові витрати на збільшення витрат на збут, то в цьому разі матимемо: 1) зменшення активів підприємства в частині грошових коштів та їхніх еквівалентів, а також поточних зобов'язань перед певним засобом масової інформації (газетою, журналом, радіо, телебаченням тощо) (четвертий тип змін у балансі); 2) збільшення витрат діяльності в частині витрат на збут і зростання поточних зобов'язань перед засобом масової інформації (третій тип змін у балансі).

Інший приклад, на нашу думку, може стосуватись придбання і використання основних засобів. Так, щоб придбати основні засоби у постачальника, потрібно спочатку здійснити грошові витрати на оплату вартості перших за ціною цього постачальника. Далі необхідно провести грошові або негрошові витрати (залежно від конкретного випадку), пов'язані з перевезенням цих засобів до місцезнаходження підприємства, навантажувально-розвантажувальними роботами, доведенням основних засобів до робочого стану з метою експлуатації.

Під час експлуатації основних засобів з'являються щомісячні негрошові витрати у вигляді сум амортизаційних відрахувань, а також періодичні грошові та негрошові витрати, пов'язані з проведенням ремонтів, технічних оглядів, сплатою щорічного податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів і т. д. У цьому разі слід відобразити такі зміни: 1) збільшення необоротних активів підприємства в частині капітальних негрошових витрат, а також поточних зобов'язань перед постачальником (третій тип змін у балансі); 2) зменшення активів підприємства в частині грошових коштів та їхніх еквівалентів і зменшення поточних зобов'язань перед постачальником (четвертий тип змін у балансі); 3) збільшення необоротних активів підприємства, капітальних негрошових витрат і поточних зобов'язань перед транспортною та страховою організаціями, вантажниками за навантаження-розвантаження, органами соціального страхування і податковими органами і т. д. (третій тип змін у балансі); 4) збільшення необоротних активів підприємства в частині капітальних негрошових витрат і зменшення (списання) витрат на виробництво за наявності власного автотранспортного засобу (якщо основні засоби перевозили вантажним транспортом підприємства) (перший тип змін у балансі); 5) збільшення необоротних активів у частині основних засобів і зменшення (списання) капітальних (негрошових) витрат (перший тип

зміни у балансі); 6) збільшення витрат на виробництво або витрат діяльності та зносу (амортизації) основних засобів (третій тип змін); 7) разом із попередньою зміною відобразити списання основних засобів, зменшення необоротних активів у частині основних засобів та зносу (амортизації) цих засобів (четвертий тип змін у балансі).

З наведених прикладів випливає, що грошові та негрошові витрати на роботи і послуги повністю збігаються в часі; грошові і негрошові витрати на продукцію й товари можуть збігатися або ні; грошові витрати на необоротні активи, у тому числі основні засоби, випереджують негрошові витрати на них. Звідси можна вивести економічний закон про збігання та незбігання грошових і негрошових витрат.

В економіці витрати й доходи підприємств обґрунтовують на основі теорій витрат праці капіталу, матеріалів і ресурсів, підприємницьких здібностей, заробітної плати, відсотків ренти і прибутку тощо [45, с. 147].

Це слід мати на увазі, оскільки без загальноекономічного теоретичного підґрунтя неможливо забезпечити якісний рівень підтримки і розвитку теорії та методології обліку й контролю за витратами і доходами підприємств.

Об'єктивна необхідність визначення величини і структури витрат підприємства зумовлена такими чинниками:

- 1) нагальністю і невідворотністю здійснення витрат для створення, функціонування, розширення, згорання чи припинення діяльності;
- 2) видом та обсягом діяльності;
- 3) видом витрат, їхньою періодичністю та умовами здійснення;
- 4) виміром часу (мить (частка секунди), секунда, хвилина, доба, п'ятиденка, тиждень, декада, півмісяця, місяць, квартал, півріччя, неповний рік (9, 10 та 11 місяців), рік, п'ятирічка, десятиліття, чверть і піввіку, вік, цикл розвитку (12, 36, 108 років і т. д.) тощо;
- 5) фазою розвитку підприємства, продукції (робіт, послуг): початок діяльності (створення), підйом, пік, спад, дно (трансформація діяльності);
- 6) формою власності (приватна, колективна, державна, змішана);
- 7) організаційно-правовою формою підприємства (орендне, спільне, державне, комунальне, приватне, фермерське господарство, господарське товариство, об'єднання, кооператив, асоціація, спілка, корпорація, концерн і т. д.);

- 8) зовнішнім і внутрішнім середовищем, яке позитивно або негативно реагує на певну поведінку підприємства;
- 9) системою оподаткування (повна і спрощена);
- 10) способом суспільного виробництва і типом економіки (ринкова, традиційна, перехідна, змішана);
- 11) місцем розташування підприємства та його сегментів (країна, регіон, місцевість, населений пункт);
- 12) народними звичаями, традиціями, обрядами країни, регіону, місцевості, населеного пункту;
- 13) ступенем організованості та синхронності діяльності підприємства і його сегментів;
- 14) морально-психологічними, культурно-освітніми якостями і душевним станом осіб, яким надано право здійснювати витрати;
- 15) питомою вагою підприємства у певному сегменті ринку та необхідністю підтримання і збільшення цієї ваги в умовах жорсткої конкуренції;
- 16) державним і місцевим управлінням, самоврядуванням та регулюванням суспільно-політичних процесів, течіями, впливами й ступенем залежності від них, витратами (втратами) підприємства;
- 17) умовами праці та можливостями кар'єрного й творчого зростання працівників;
- 18) рівнем матеріально-технічного і кадрового забезпечення підприємства;
- 19) видами, формами, системами оплати праці працівників та їхнім вмотивованим стимулюванням;
- 20) належністю керівництва підприємством, (власника, колективу) до певної суспільно-політичної групи (клану), об'єднання підприємств та характером зв'язків (офіційні та неофіційні) з представниками органів влади;
- 21) можливостями закупівлі дешевих ресурсів і маневрування ними чи їхнього відсутністю;
- 22) форс-мажорними обставинами, що сприяють суттєвому збільшенню непродуктивних витрат;
- 23) соціально-економічними, політичними, природно-кліматичними і природоохоронними умовами, що впливають на політику витрат підприємства;

- 24) рівнем дотримання мінімальної внутрішньої та зовнішньої безпеки підприємства і захисту від недобросовісної конкуренції і неконтрольованого виходу конфіденційної інформації;
- 25) формою господарського процесу (постачання, виробництво, збут, інвестування, створення і трансформація (реструктуризація, злиття, придбання, поділ, продаж, ліквідація, зміна структури управління)) тощо.

Об'єктивна необхідність одержання доходів підприємства полягає в тому, що їх воно отримує в результаті відповідної господарсько-фінансової діяльності, яка неможлива без здійснення різних цілеспрямованих витрат. Доходи підприємства – це своєрідна подяка суспільства підприємству за те, що воно створює певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні суспільству чи окремим його групам або членам.

Доходи підприємства, як і витрати, можуть бути грошовими або негрошовими. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи перевагу надають грошовим або прирівняним до них доходам, оскільки саме такі доходи забезпечують розширене відтворення виробництва і стабільне функціонування підприємства.

Негрошові доходи або взяті до оплати – це доходи, які підприємство напевно отримає. Проте точно невідомо, коли це відбудеться, як невідомо, яка частка негрошових доходів ніколи не перетвориться у грошові внаслідок виникнення безнадійної дебіторської заборгованості покупців та замовників перед підприємством.

Якщо в структурі негрошових (умовно-грошових) постійно зростає частка доходів, які не перетворюються у грошові, це може означати, що підприємство легковажно або свідомо легковажно (за умови певного хабара чи іншої корисливої ситуації) здійснює підбір і встановлює договірні відносини з покупцями та замовниками, застосовує стосовно них (у разі потреби) жорсткі умови (у тому числі повну передоплату, узгодження дій або попередження про форс-мажорні обставини, шкідливі (ворожі) наміри конкурентів і т. д.).

Грошові або прирівняні до них доходи – це реальні доходи підприємства, які воно отримало у вигляді: 1) грошових коштів короткотермінових векселів одержаних (такі доходи є дещо умовними, оскільки підприємство не отримало реальних доходів, а лише гарантію на їхнє отримання за вказаний у векселях термін); 2) основних засобів, інших необоротних активів, запасів, коли здійснюються бартерні (товарообмінні) операції чи дебіторська заборгованість погашається

наявними у боржника активами в судовому або несудовому порядку; 3) виконаних робіт, наданих послуг, що передбачають у складі витрат за елементами або витрат діяльності тощо.

Для підприємства вигідно, коли грошові доходи надходять на його поточний рахунок у банк або в касу. У більшості випадків підприємство отримує від покупців і замовників, різних дебіторів готівкові або безготівкові кошти. На рахунках фінансового обліку відбувається збільшення активів підприємства в частині грошових коштів та їхніх еквівалентів і зменшення активів в частині розрахунків із покупцями, замовниками та різними дебіторами (перший тип змін у балансі). Перший тип змін в активах підприємства характерний для двох інших, наведених вище, випадків, де йдеться про основні засоби, інші необоротні активи, запаси, роботи і послуги.

Доходи підприємства можуть зменшуватись у зв'язку із нарахуванням податку на додану вартість і акцизного збору; зменшенням сум цих доходів, що пов'язано з розрахунками з покупцями та замовниками, розрахунками з постачальниками та підрядниками, формуванням страхових резервів, розрахунками за іншими операціями, а також із віднесенням решти доходів підприємства на фінансові результати. На рахунках фінансового обліку відбуватиметься зменшення пасивів підприємства в частині його операційних, інвестиційних і фінансових доходів, з одного боку, та зменшення зобов'язань підприємства, фінансових результатів (другий тип змін у балансі), – з іншого.

Одержання доходів підприємством, на нашу думку, з позиції об'єктивної необхідності визначення величини і структури його витрат зумовлено такими чинниками:

- 1) природним бажанням виробника, інвестора вчасно повернути (окупити) власні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) та отримати відповідну суму прибутку для здійснення розширеного відтворення процесу виробництва;
- 2) видом та обсягом продажу продукції (робіт, послуг);
- 3) ціною за одиницю продукції (робіт, послуг) і системою надбавок, знижок, заохочень, що існує на макро- та мезорівнях;
- 4) собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг);
- 5) системою оподаткування, зокрема непрямого, особливо податку на додану вартість;

- 6) виміром часу (на відміну від витрат, доходи підприємства не є такими частими, але вони значно суттєвіші в сумовому вимірі від перших);
- 7) фазою розвитку підприємства, продукції (робіт, послуг);
- 8) організаційно-правовою формою підприємства;
- 9) зовнішнім і внутрішнім середовищем підприємства;
- 10) способом суспільного виробництва і типом економіки;
- 11) місцезросташуванням і місцем реєстрації підприємства та його сегментів;
- 12) народними звичаями, традиціями, обрядами країни, регіону, місцевості, населеного пункту;
- 13) рівнем організованості та синхронності діяльності підприємства і його сегментів;
- 14) особистісними якостями і душевним станом осіб, які забезпечують своєчасність та повноту надходження грошових і прирівняних до них доходів підприємств;
- 15) іміджем підприємства у певному сегменті ринку та можливостями за рахунок цього отримувати додаткові доходи (або, навпаки, потерпати від непрогнозованих збитків);
- 16) ступенем державного і місцевого управління самоврядування та регулювання суспільно-політичних процесів, течій, впливів і залежності від них доходів (збитків) підприємства і зменшення (збільшення) ризиків щодо його функціонування в перспективі;
- 17) наявністю елементів наукової організації та умов праці відповідно до потенціалу працівників підприємства, можливостями попереджувати і локалізувати потенційні його збитки;
- 18) наявністю високої питомої ваги новітніх засобів виробництва та укомплектованістю підприємства кадрами із кретивним мисленням з метою максимізації доходів на найновіших напрямках виробництва та способом збуту;
- 19) оплатою праці працівників підприємства (на основі персональної участі кожного у формуванні та отриманні доходу);
- 20) вмінням керівництва, власника, колективу виявляти гнучкість і терпеливість у складних суспільно-політичних умовах чи за суперництва різних політичних угруповань (кланів); пошуком співпраці з об'єднаннями підприємств і відповідних контактів з представниками органів влади (з депутатами різних рівнів, працівниками державної податкової служби і т. д.);

- 21) можливостями пошуку і підтримки зв'язків із партнерами, які платять не тільки за кількість реалізованої продукції, а й за її якість;
- 22) необхідністю відстежувати зростання ризиків для підприємства і наявністю ефективних засобів для попередження та мінімізації наслідків форс-мажорних обставин тощо.

Вищеподаний матеріал дає нам можливість визначити такі основні завдання обліку витрат і доходів підприємств:

- з'ясувати об'єкти обліку витрат і доходів підприємств, їхні облікові характеристики та необхідність неперервного чи періодичного спостереження за цими об'єктами;
- забезпечити повноту й своєчасність первинного відображення та обліку операцій, подій і фактів, пов'язаних із доходами і витратами підприємств;
- узагальнити первинну інформацію в облікових реєстрах про витрати і доходи підприємств та здійснити відповідне їхнє групування й інтерпретацію;
- отримати облікові показники для формування фінансової, податкової, статистичної та внутрішньої звітності про витрати і доходи підприємств.

Таким чином, у параграфі обґрунтовано власну точку зору щодо понять «витрати» і «доходи підприємства»; глобалізації економіки та її впливу на суспільство, державу; з'ясовано чинники, які формують розуміння об'єктивної необхідності здійснення витрат і отримання доходів підприємством в умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи; визначено основні завдання обліку витрат і доходів підприємств.

1.3. Інформаційно-облікова конструкція витрат і доходів підприємств та її сегменти

Основною функцією обліку в функціонуючому підприємстві є інформаційна. Завдяки цій функції підприємство має потребу формувати власну інформаційно-облікову конструкцію або, як її ще називають фахівці, систему. Проте ця конструкція чи система не самостійна, а є лише провідним сегментом інформаційної системи підприємства загалом. Водночас інформаційно-облікова система підприємства має також свій сегмент – інформаційну систему бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку (рис. 1.1).

Зобразивши на рис. 1.1 три системи, що становлять інформаційний інтерес підприємства, подамо власне визначення цих систем.

Інформаційно-облікова система підприємства (ІОСП) – це визначальний сегмент інформаційної системи, який забезпечує внутрішніх і зовнішніх споживачів обліково-звітною інформацією про діяльність підприємства у визначені терміни.

Л. М. Кіндрацька справедливо зазначає: «Володіючи широким спектром облікової інформації, керівництво має можливість обґрунтувати раціональні зміни в стратегії й тактиці ведення діяльності. Саме це й визначає стрижневу особливість інформації як цінного ресурсу, сформованого системою бухгалтерського обліку» [97, с. 31].

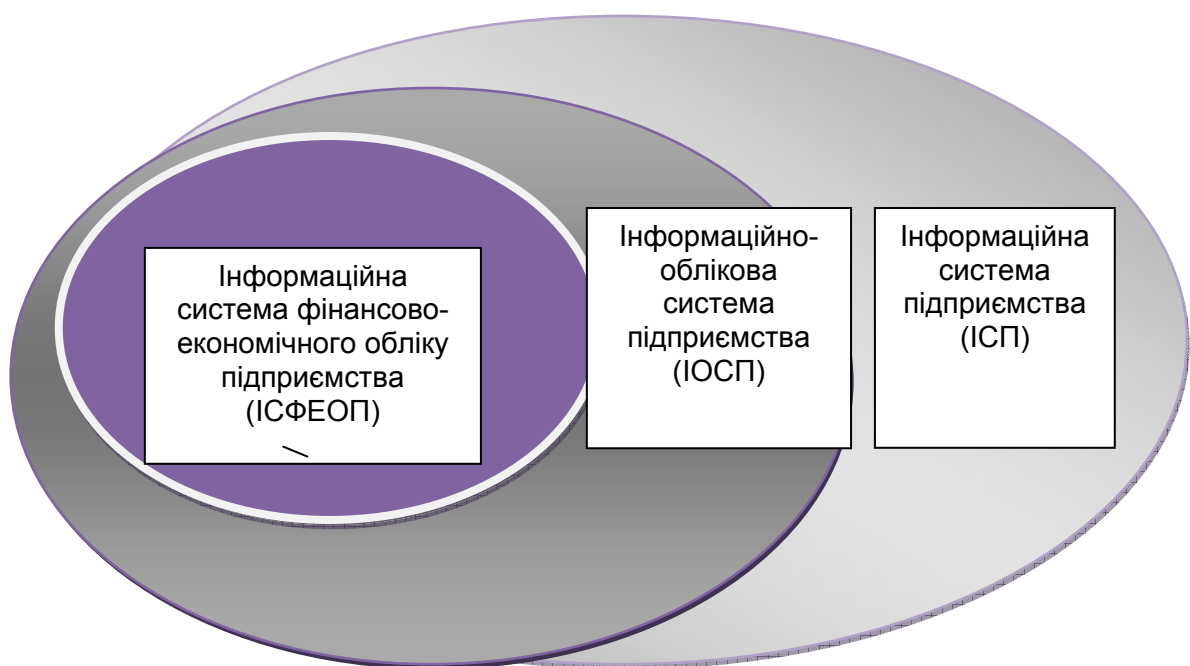


Рис. 1.1. Інформаційна система підприємства

Інформаційна система підприємства є самостійною системою, що перебуває у взаємозв'язку з іншими (технічною, технологічною, кадровою, управлінською, правовою тощо), які забезпечують нормальне функціонування підприємства.

Інформаційно-облікова система залежна від інформаційної системи підприємства. Інформаційно-облікова система підприємства складається з таких інформаційних систем: бухгалтерського (фінансово-економічного), управлінського, оперативно-технічного, податкового¹, статистичного

¹ Податковий облік за суттю не є обліком в повному розумінні цього поняття, а лише податковими розрахунками або обчисленнями.

обліку. Проте лише інформаційна система бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку є повноцінною, розвинутою і характерною для будь-якого підприємства незалежно від його розмірів, форм власності, організаційно-правової форми, видів діяльності і т. д.

Вважаємо, що поняття «фінансово-економічний облік» може за певної потреби замінити термін «бухгалтерський облік». Поняття «фінансово-економічний облік» донині в науковій літературі не використовувалось і подане в науковому обігу вперше.

М. С. Пушкар щодо цього зауважує, що «... в умовах комп'ютерної обробки даних називати облік бухгалтерським, тобто книжним, нелогічно. Комп'ютер видає інформацію у будь-якому форматі і якого потрібно змісту (табличному, графічному, символічному тощо). Комп'ютер зараз використовують для прискорення обробки даних, але ідеологія збору, обробки даних та отримання інформації залишається на рівні середньовіччя, що зафіксовано у назві науки «бухгалтерський облік» [175, с. 21].

З одного боку, думка відомого вітчизняного вченого є слушною, оскільки сучасна наука про облік перебуває на іншому, вищому рівні розвитку, ніж у період Луки Пачолі, і відповідно не може називатись, як і тоді, бухгалтерським обліком. З іншого боку, навіть нині термін «книга» набуває модерних рис і вже маємо «електронну книгу». Логічно припустити, що через 2–3 роки матимемо електронну облікову книгу.

Ю. А. Верига та М. С. Деньга наполягають на введенні у вітчизняну науку терміна «еккаунтинг» [27, с. 7]. Проте вони не подали власного його трактування, хоча визначили управлінський еккаунтинг як систему «...обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати у спектрі необхідного для управління персоналу оперативного прийняття рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства» [27, с. 337].

Термін «еккаунтинг» значно ширший за «бухгалтерський облік», проте автори не подали критеріїв для їхнього розмежування.

Враховуючи певну прогалину у вітчизняній обліковій науці щодо визначення терміна «еккаунтинг» та розвиваючи ідеї Ю. А. Вериги і С. М. Деньги, зазначимо, що еккаунтинг, на нашу думку, – це інформаційна підсистема системи управління підприємством, що складається з обліку, планування, контролю, аналізу, інформації про події, факти, явища, господарські процеси, які відбуваються в підприємстві за напрямками необхідними для усіх зацікавлених сторін з метою прийняття управлінських рішень і забезпечення основної мети діяльності цього підприємства.

С. Ф. Голов, дискутуючи з Ю. А. Веригу і С. М. Деньгою про заміну терміна «бухгалтерський облік» на «еккаутинг», зазначає, що сама собою ця заміна не вирішує проблеми актуальності бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Науковець вважає, що більш перспективним є створення нової парадигми бухгалтерського обліку на основі дослідження досягнень науки і практики та його можливостей забезпечення сучасної потреби користувачів інформації [33, с. 305].

Не можемо погодитись з С. Ф. Головим щодо назви науки, тому, що відповідно до вказаної назви сприйматимуть цю науку в суспільстві, та від цього залежатиме її успіх.

Я. В. Соколов і В. Я. Соколов не поділяють думок учених-економістів про заміну терміна «бухгалтерський облік» на інші. Вони розглядають бухгалтерський облік не як набір реєстрів і звітних форм, а як стиль мислення – менталітет бухгалтерів та ділових людей. Ці люди мають відповідні професійні уявлення, на які прямо впливають національні особливості [197, с. 80].

«В потоці заокеанських ідей, – зазначають науковці, – є чимало свіжих ідей, які потрібно вивчати. Проте відтворювати та копіювати доречно лише те, що корисне для розвитку національної економіки й облікової науки» [197, с. 80].

Пропонуючи в науковий вжиток термін «фінансово-економічний облік», базуємося на дослідженнях В. Г. Мельника та А. Г. Богача, які вказують на необхідність заміни застарілого поняття «бухгалтерський облік» на сучасне. Ці автори запропонували вживати поняття «економічний облік» [127, с. 209].

Проте, на нашу думку, це поняття є неповним і його двояко можна трактувати, оскільки термін «економічний» варто розглядати не лише як такий, що стосується сфери економіки, а і як раціональний, доцільний, ефективний. Як можливу альтернативу пропонуємо поняття «бухгалтерський облік» замінити на новітнє «фінансово-економічний облік».

На думку А. Д. Шеремети, управлінський облік нині перебуває на шостому етапі розвитку, виходячи за межі бухгалтерського обліку, і охоплює будь-яку інформацію, корисну для прийняття рішень. Управлінський облік переходить від управління виробництвом до стратегічного управління взагалі. Бухгалтер стає партнером з бізнесу, тобто менеджером [225, с. 6].

Використовуючи та розвиваючи оригінальні ідеї та пропозиції вітчизняних учених-економістів, пропонуємо класифікацію загально-людського (багатосферного) обліку (рис. 1.2).

Ця класифікація дасть змогу не тільки розмежувати облік у сфері економіки (господарський) та поза сферою економіки, а й встановити місце фінансово-економічного обліку у сфері економіки, господарського обліку.

Характеризуючи інформаційну систему підприємства, важливо знати масив інформації, який вона має акумулювати.

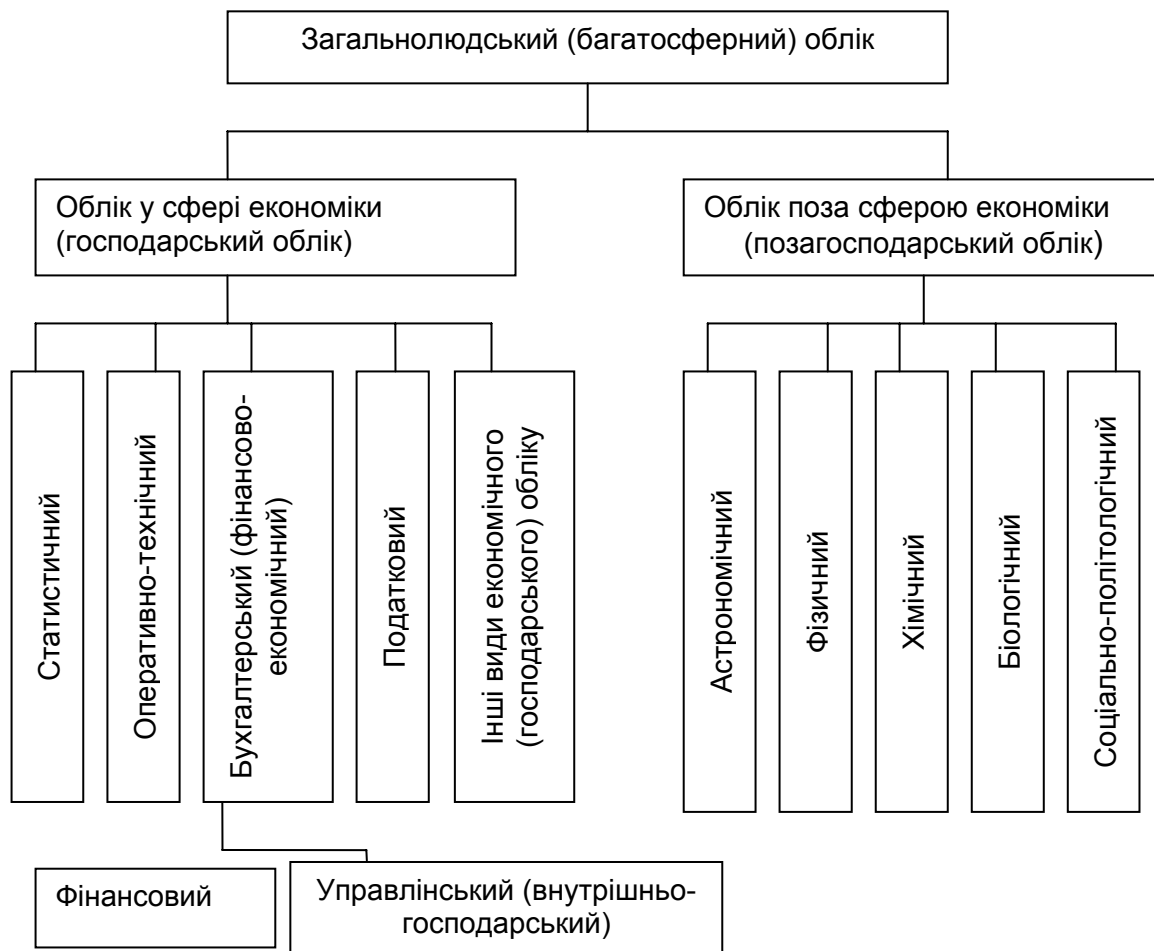


Рис. 1. 2. Класифікація загальнолюдського багатосферного обліку (складено автором на основі [127])

Для цього необхідно використати математичну модель:

$$\sum_{i=1}^n y_i = \sum_{i=1}^n x1_i + \sum_{i=1}^n x2_i + \sum_{i=1}^n x3_i , \quad (1.1)$$

де y_i – масив інформації конкретного її споживача про підприємство та його середовище;

$x1_i$ – масив інформації, яку отримують від інформаційної системи бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку підприємства (ІСБ(ФЕ)ОП);

$x2_i$ – масив інформації, з інших інформаційних систем обліку підприємства (крім ІСБ(ФЕ)ОП);

$x3_i$ – масив інформації, отримуваний з інших систем інформації, що знаходиться поза інформаційно-обліковою системою підприємства;

n – кількість споживачів інформації;

i – конкретний споживач інформації.

Характеризуючи інформаційно-облікову систему підприємства, визначимо класифікаційні ознаки обліку у сфері економіки взагалі та фінансово-економічного обліку зокрема. Це дасть змогу краще зрозуміти суть, суспільно-економічне значення, структуру і потенційні напрямки розвитку.

Щодо класифікації обліку Б. І. Валуєв зазначає, що господарський облік як цілісну інформаційну систему «...можна і потрібно класифікувати з різних точок зору: за складом об'єктів моделювання, часом створення та використання інформації, глибиною проникнення в об'єкт, способами формування, точності і т. д. Особливе значення може мати класифікація облікової інформації за її зв'язками з функціями планування, контролю, аналізу» [24, с. 60].

Найбільш поширеною є класифікація обліку у сфері економіки за його видами (1): бухгалтерський (на нашу думку, фінансово-економічний, що охоплює фінансовий та управлінський облік), податковий, статистичний, оперативний або оперативно-технічний, соціальний, екологічний.

За видами економічної діяльності (2) облік поділяють на: облік у сільському господарстві, мисливстві та лісовому господарстві; облік у промисловості (добувній та обробній); облік у будівництві та у сфері інвестицій; облік у торгівлі і сфері послуг; облік на транспорті та зв'язку; облік у бюджетній сфері; облік у банках; облік у сфері страхування і т. д.

За класами рахунків (3) виокремлюють: облік необоротних активів; облік запасів; облік коштів, розрахунків та інших активів; облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань; облік довгострокових і поточних зобов'язань; облік доходів і результатів діяльності; облік витрат за елементами; облік за видами діяльності [158].

За розділами активу і пасиву балансу підприємства (4) облік можна поділяти на облік необоротних активів, витрат майбутніх періодів, власного капіталу, забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокових і поточних зобов'язань, доходів майбутніх періодів.

За часом здійснення фактів, подій, операцій (5), розмежовують облік минулого, облік теперішнього часу (мить, година, доба, тиждень, декада, півмісяць, місяць, квартал, рік), облік майбутнього.

За розмахом (масштабами) (6) облік може бути: міжнародним або глобальним (гіпероблік); міждержавним або міжнаціональним (групи держав) (мегаоблік); національним (макрооблік; регіональним та / або галузевим (мезооблік)); підприємства (мікрооблік), структурних підрозділів підприємств, організацій, закладів (мініоблік); окремих виконавців (міліоблік).

За відношенням до обсягів діяльності підприємств (7) облік можна класифікувати таким чином: облік на дуже великих підприємствах (об'єднаннях), облік на великих підприємствах (об'єднаннях), облік на середніх підприємствах, облік на малих та одноосібних підприємствах.

За формами власності (8) облік поділяють на облік в державних підприємствах, в приватних підприємствах, в колективних підприємствах та акціонерних товариствах, у підприємствах змішаної форми власності.

За видами діяльності підприємств (9) облік можна розмежувати на облік звичайної (операційної (основної й іншої операційної), фінансової та інвестиційної діяльності) і надзвичайної діяльності. Крім того, доречно до обліку за видами діяльності зарахувати облік зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). У межах обліку ЗЕД доцільно, на наш погляд, також виділяти витрати та доходи від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

За рівнем централізації (10) облік буває: централізованим, децентралізованим, частково централізованим. Нині в Україні переважає децентралізований облік.

Щодо автоматизації обліку (11) зауважимо, що він може бути: автоматизованим, ручним, частково автоматизованим. На дуже великих, великих та середніх підприємствах облік переважно автоматизований. Малі підприємства ведуть облік вручну або повністю автоматизовано.

За відношенням до інформаційних потреб підприємств і споживачів інформації про них (12) облік можна поділити, на нашу думку, на облік для когось (забезпечення зовнішніх потреб в інформації про підприємство, що відповідає фінансовому обліку) та облік для себе (забезпечення внутрішніх потреб підприємства в інформації, що є сферою управлінського обліку).

По-іншому цю класифікаційну ознаку обліку розглядають з точки зору поділу на фінансовий і управлінський (внутрішньогосподарський). Назва «управлінський облік», на нашу думку, найбільше відповідає його суті, оскільки і фінансовий, і управлінський облік забезпечують інтереси управління підприємством, тому ми подали власні варіанти заміни понять «фінансовий облік» та «управлінський облік» на інші (табл. 1.2).

Щодо тотожності значень «управлінський» і «внутрішньогосподарський» облік слушною є думка З. В. Задорожного, який вважає внутрішньогосподарський облік частиною «...управлінського обліку, що є процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), виконання робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів» [82, с. 15].

Таблиця 1.2

Альтернативні варіанти застосування термінів адекватних до термінів «фінансовий облік» та «управлінський облік»

№ з/п	Альтернативні варіанти термінів	
	«фінансовий облік»	«управлінський облік»
1)	зовнішній облік	внутрішній облік
2)	зовнішньоінформаційно забезпечувальний облік	внутрішньоінформаційно-забезпечувальний облік
3)	зовнішньозабезпечувальний облік	внутрішньозабезпечувальний облік
4)	обов'язковий (офіційний) облік	необов'язковий (неофіційний) облік
5)	цілісний (всеохоплюючий) облік	сегментарний (локальний, місцевий) облік
6)	макрооблік (мезооблік)	мікрооблік
7)	загальний (регламентований) облік	специфічний (нерегламентований) облік
8)	основний облік	допоміжний (суміжний) облік
9)	провідний (визначальний) облік	доповнюючий (супровідний) облік
10)	облік для когось (зовнішніх потреб)	облік для себе (власних потреб)
11)	суспільний облік	облік власника
12)	загальнодержавний облік	місцевий (регіональний, точковий) облік
13)	зовнішньоуправлінський облік	внутрішньоуправлінський облік
14)	базовий (обов'язковий, постійний) облік	позабазовий (необов'язковий, спонтанний, непостійний) облік
15)	облік для всіх (хто бажає отримати інформацію про підприємство)	облік для команди, що зацікавлена у функціонуванні підприємства
16)	матеріальноречовозобов'язувальний облік	витратно-доходно-результативний облік
17)	суспільний економічний облік	індивідуальний економічний облік
18)	знеособлений облік	індивідуалізований облік
19)	фінансово-економічний (фінансовий) облік	нефінансово-економічний (нефінансовий) облік

За рівнем узагальнення інформації (13) облік слід поділяти на первинний (базовий), аналітичний (деталізований) і синтетичний (концентрований).

За важливістю одержуваної інформації (14) можна, на наш погляд, розмежовувати облік на стратегічний (надзвичайно важливий), поточний (важливий) і облік на даний час (мить) (оперативно-моментний або відносно важливий).

За рівнем індивідуалізації (15) облік можна поділяти, на нашу думку, на індивідуалізований (персоніфікований та/або пооб'єктний) і знеіндивідуалізований (знеперсоніфікований та/або групооб'єктний, загальний).

За ступенем матеріалістичності (реалістичності) (16) маємо матеріалізований (реалістичний) і знематеріалізований (віртуальний) облік. Останній може формуватись у відповідну систему тільки за наявності певного віртуального середовища та повноцінного доступу підприємства до нього.

За способом пізнання (17), на нашу думку, облік доцільно поділяти на облік як категорію (філософську, економічну); як функцію; як систему; як парадигму; облік як метод; як модель; як науку; як навчальну дисципліну; як засіб для досягнення мети в отриманні інформації, виконанні завдань контролю, аналізу, управління тощо.

За відношенням до відповідної системи (18) облік варто, на наш погляд, характеризувати як системний і позасистемний. Наприклад, відображення господарських операцій за допомогою рахунків у системі балансу і поза балансом; облік у системі менеджменту та поза нею.

За ефективністю ведення (19) облік доцільно поділяти на ефективний (вигідний для підприємства з економічної точки зору) і неефективний (невигідно вести підприємству). Вважаємо, що облік неефективний тоді, коли на нього затрачається занадто багато коштів, паперу, робочого часу працівників обліку або у системі обліку є значні дублювання, пропуски, нестикування і це спричинює нарікання з боку бухгалтерів.

За окупністю (20) облік можна розглядати як окупний (витрати окупуються для підприємства) і неокупний (витрати не окупуються).

За обов'язковістю ведення (21) облік доречно характеризувати, на нашу думку, як обов'язковий (підприємство змушене вести облік відповідно до чинних нормативно-правових актів України) і необов'язковий (підприємство веде облік з власної ініціативи або за побажанням його партнерів).

За якісними параметрами (22) облік можна поділяти на якісний (такий, що відповідає діючим вимогам національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності, внутрішніх стандартів підприємства) і неякісний (такий, що ведеться з недотриманням або порушенням діючих стандартів обліку та звітності).

За питомою масою витрат на організацію і ведення обліку (23) можна його розмежувати за величиною відсотка цих витрат щодо загального підсумку балансу підприємства на дешевий, помірний і дорогий (наприклад, для дешевого обліку можемо встановити величину до 0,5%, для помірною – від 0,5 до 1%, а для дорогого – понад 1%).

Вважаємо, що за дією в правовому полі (24) облік потрібно класифікувати на такий, що перебуває в межах правового поля (офіційно визнаний), і який виходить за межі правового поля (офіційно невизнаний або «тіньовий» облік). Зауважимо, що нині обсяги офіційно невизнаного або «тіньового» обліку в Україні залишаються доволі значними та пов'язані переважно з руйнівною для суспільства і держави системою оподаткування.

За рівнем використання прогресивних технологій, принципів і методів (25) облік слід називати, на нашу думку, високотехнологічний, технологічний і низькотехнологічний.

За періодичністю ведення (26) облік треба характеризувати, на нашу думку, як постійний (неперервний), періодичний (певноінтервальний) і разовий (поодинокий).

За надійністю ведення (27) облік необхідно поділяти, на наш погляд, на надійний і ненадійний (ризиковий). У другому випадку виникає суттєвий ризик отримати від обліку неправдиву або напівправдиву інформацію.

За процесами, які постійно тривають у будь-якому функціонуючому підприємстві (28), то облік тут слід розмежовувати, як вважаємо, на 1) облік процесу створення (народження) підприємства; 2) облік процесу постачання і витрачання коштів; 3) облік процесу виробництва і здійснення витрат, пов'язаних із ними; 4) облік процесу збуту та визнання доходів; 5) облік інноваційно-інвестиційного процесу; 6) облік процесу видозмін (трансформації) підприємства; 7) облік процесу організації та управління підприємством.

За магістральним спрямуванням (29) облік можна характеризувати на наш погляд, як основний, суміжний і додатковий. Наприклад, у ролі основного може бути фінансовий облік, суміжного – управлінський, а

додаткового (силоміць нав'язаний законодавцем і не прийнятний для бухгалтерів) – податковий.

За значимістю (30) облік можна поділяти, на нашу думку, на значимий (провідний) та другорядний (незначимий).

Щодо планів, нормативів (стандартів) (31) облік доречно характеризувати, на нашу думку, як облік виконання планів, нормативний або за стандартами, облік відхилень.

За історичними формаціями (32) облік доцільно поділяти, на наш погляд, на:

– облік у період первіснообщинного ладу (з моменту виникнення найпростішого обліку (10–6 тис. до н. е.) до завершення історичної формації (до 5–3 тис. до н. е.);

– облік в період рабовласництва (з 5–3 тис. до н. е. до 3–5 ст. н. е.);

– облік в період феодалізму (з 3–5 ст. н. е. до 16–18 ст.);

– капіталістичний облік (з 16–18 ст. до початку 20 ст.);

– облік у період імперіалізму (з початку 20 ст. до середини 1990-х р.р.);

– соціалістичний облік (з 1917 р. до 1991 р.);

– глобалістичний облік (з середини 1990-х р.р. донині).

За моделями обліку (33) загальноприйнято його поділяти на облік за англосаксонською, континентальною, латиноамериканською, інтернаціональною моделями (моделлю ООН). У межах названих вище моделей є багато підмоделей, що можуть функціонувати в одній або кількох країнах. Наприклад, у межах континентальної моделі є англійська, німецька, французька, пострадянська та інші підмоделі обліку.

Вважаємо, що оцінюванням реального стану обліку (34) його доречно характеризувати як зразковий (90–100 балів), дуже добрий (85–89 балів), добрий (75–84 бали), задовільний (60–74 бали), незадовільний (35–59 балів), катастрофічний (1–34 бали).

За історичними формами (35) облік поділяється на простий (уніграфічний), подвійний (диграфічний), камеральний (облік грошей у касі) [22, с.118–119].

Щодо організаційних форм (36) сучасний облік передбачає такий подія: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, журнальна, комп'ютерна (автоматизована), проста, спрощена форми.

За основною метою (37) облік можна поділяти на: актурний (дані про зміни ринкової вартості підприємств), динамічний (інформація про ефективність господарсько-фінансової діяльності підприємства), статичний (інформація про потенційні можливості підприємства на

певний момент погасити власну кредиторську заборгованість за рахунок продажу всіх активів) [22, с. 117–119].

За основоположними принципами побудови обліку (38) виокремлюють загальний і специфічний (бюджетний, банківський, страховий і т. д.) облік.

За наявністю в обліку творчого начала (креативністю) (39) облік класифікують як креативний (творчий), звичайний і рекреативний (рутинний).

Вважаємо, що за рівнем конфіденційності (40) облік можна поділяти на конфіденційний (для дуже обмеженого кола користувачів інформації), для службового користування (для власників, найближчих партнерів, керівників і спеціалістів підприємства), доступний або відкритий (для усіх, хто цікавиться станом справ в підприємстві).

За рівнем професійності ведення обліку (41) облік, доречно, на наш погляд, характеризувати як професійний (його веде висококваліфікований фахівець, який оволодів спеціальністю «Облік і аудит» і має відповідний практичний стаж роботи) та непрофесійний (його веде власник, керівник підприємства або фахівець невисокого освітньо-кваліфікаційного рівня (молодий спеціаліст, бакалавр), який здобув спеціальність «Облік і аудит» (іншу економічну спеціальність), або висококваліфікований фахівець без практичного стажу, який має спеціальність «Облік і аудит» (іншу економічну спеціальність)).

Названі вище класифікаційні ознаки пов'язані з обліком витрат і доходів на підприємстві, що сприяє підвищенню їхньої аналітичності та розширенню сфери управління та регулювання ними (дод. А).

Отже, розглянута сорок одна класифікаційна ознака безпосередньо пов'язана з поділом обліку на відповідні сегменти, що дає змогу пізнати суть і з'ясувати певні закономірності його розвитку, взаємозв'язки й суперечності.

Висновки до розділу 1

1. Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, оборотні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

2. Дохід – це економічна категорія, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних, нематеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, що спонукають до збільшення

сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників). Доходи підприємства є своєрідною подякою суспільства підприємству за те, що воно створює певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні для всього суспільства або окремих його груп, членів.

3. Види, форми, обсяги, структура та зміст витрат і доходів підприємств постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників, зокрема, суспільно-економічних формацій, типів економік, світових політичних і економічних тенденцій, процесів. Суттєво на витрати й доходи підприємства впливають глобалізація економіки та світова фінансова криза.

4. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи питання витрат і доходів підприємств не втрачають актуальності, що виявляється у появі новітніх термінів, які корелюються із витратами і доходами підприємств, суттєвій зміні питомої ваги тих або інших витрат і доходів в їхній загальній сумі, можливості їхнього поглибленого моделювання, проектування обліку, контролю та звітності в режимі реального часу з урахуванням кон'юктури ринку, поведінки конкурентів і партнерів, політичної та соціально-економічної ситуації, зрушень у кліматичних й екологічних процесах, зростання світових і вітчизняних цін на нафту, газ, електроенергію, питну воду і т. д.

5. В умовах світової фінансової кризи, яка спричинила банкрутство значної частини вітчизняних підприємств, працівники облікових служб цих підприємств зобов'язані постійно дбати про реальну економію витрат і надзвичайно ретельно контролювати ті напрями витрат, які потрапили нині під особливий режим як внутрішнього, так і зовнішнього контролю. Кризові умови зумовлюють потребу в значному зменшенні витрат підприємств, особливо тих, які не є виробничими і першочерговими. Зменшення витрат в умовах світової фінансової кризи підприємства переважно здійснюють за такими напрямками: адміністративні витрати; витрати на оренду; витрати операційної діяльності; суми на розрахунки з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками, з різними дебіторами, за іншими операціями: за виплатами працівникам підприємства тощо; витрат на збут готової продукції, товарів, робіт, послуг і т. д. Заходами щодо зменшення витрат підприємств є такі: поліпшення структури витрат та їхньої якості; участь у процесі зниження витрат підприємства всіх власників, керівництва, персоналу, споживачів, акціонерів; наявність власного рецепта зменшення витрат як рівнодійної між інтересами груп

зацікавлених осіб та основними ризиками, які супроводжують це підприємство у певний період його розвитку; забезпечення атмосфери довіри між менеджерами і персоналом для ефективного управління витратами підприємства на всіх його рівнях, місцях та в моментах (періодах) виникнення.

Логіка ведення підприємницької діяльності в Україні підтверджує, що внаслідок значного коливання курсу національної валюти (гривні) щодо курсів євро і долара США вітчизняне підприємство змушене планувати власні витрати одночасно як у гривнях, так і у перерахунку на євро або долари (підприємство самостійно обирає одну з цих двох вільноконвертованих іноземних валют). Таке планування важливе і для оперативного контролю за витратами підприємства, оскільки показники планових й фактичних витрат мають бути зіставними, інакше величини відхилень від запланованих витрат будуть неправдивими.

6. Основні завдання обліку витрат і доходів підприємств полягають у наступному: з'ясувати об'єкти обліку витрат і доходів підприємств, їхні облікові характеристики та необхідність неперервного або періодичного спостереження за цими об'єктами; забезпечити повноту й своєчасність первинного відображення й обліку операцій, подій і фактів, пов'язаних з доходами й витратами підприємств; узагальнити первинну інформацію в облікових реєстрах про витрати і доходи підприємств та здійснити відповідне їхнє групування й інтерпретацію; отримати облікові показники для формування фінансової, податкової, статистичної та внутрішньої звітності про витрати і доходи підприємства.

7. Основною функцією обліку у функціонуючому підприємстві є інформаційна. Завдяки цій функції обліку воно має потребу у формуванні власної інформаційно-облікової конструкції або, інакше кажучи, системи. Інформаційно-облікова система підприємства (ІОСП) – це визначальний сегмент інформаційної системи, який забезпечує внутрішніх і зовнішніх споживачів обліково-звітною інформацією про діяльність підприємства у визначені терміни.

8. Термін «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. Якщо це грошовий вимірник, як загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід застосовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок.

9. Об'єктивна необхідність здійснення витрат підприємства полягає в тому, що будь-який суб'єкт господарювання змушений проводити витрати (незалежно від його бажання) з моменту виникнення перших витрат на його реєстрацію як юридичної особи і до завершальних на ліквідацію (закриття) цього підприємства.

10. Об'єктивна необхідність одержання доходів підприємства полягає в тому, що доходи – це результат відповідної господарсько-фінансової діяльності підприємства, яка неможлива без здійснення різних цілеспрямованих витрат.

11. Як альтернативну до назви «бухгалтерський облік» розглядаємо «фінансово-економічний облік», яку пропонуємо вперше. Розроблено також альтернативні назви щодо термінів «фінансовий облік» та «управлінський облік». Висловлені певні пропозиції щодо розвитку класифікаційних ознак обліку, яких у цьому розділі монографії подано сорок одну. Вивчення обліку за цими ознаками дасть змогу значно його поліпшити.

РОЗДІЛ 2

ФУНКЦІЇ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Функції й принципи обліку витрат і доходів сучасного підприємства: стан і необхідність трансформації

Облік доцільно розглядати, на нашу думку, як високоорганізовану і самодостатню систему, спрямовану на: 1) спостереження (відстежування) за господарськими операціями, процесами, закономірностями, тенденціями, подіями, фактами, які відбуваються у відповідній галузі людської діяльності; 2) визначення об'єктів, які потрібно обліковувати; 3) зняття (копіювання) з визначених об'єктів показників, потрібних для споживачів інформації; 4) фіксування (закріплення) знятих (скопійованих) показників на відповідних носіях інформації (паперових, механічних або електронних); 5) групування і узагальнення даних (інформації) в облікових та інших реєстрах; 6) складання кореспонденції рахунків (або відсутність такого складання); 7) складання і перевірка форм звітності; 8) зберігання та забезпечення недоторканості (в тому числі кодування певних файлів конфіденційної для підприємства обліково-звітної та іншої інформації); 9) своєчасне, в повному обсязі та за структурою передавання форм звітності користувачам інформації.

На облік можна споглядати як на систему, що забезпечує виробництво інформації про досліджувані об'єкти і зміни, які відбуваються в них з метою моніторингу (постійного, періодичного, разового) отримання додаткових знань, пошуку слабких і сильних сторін, забезпечення, підтримання або завершення діяльності.

М. Ф. Огійчук стверджує, що ефективна система бухгалтерського обліку повинна мати чотири основних сегменти: план рахунків, первинні та зведені бухгалтерські документи, бухгалтерські реєстри та бухгалтерський баланс [147, с. 11].

Оскільки думка М. Ф. Огійчука має слушність, уточнимо назви сегментів для функціонуючого підприємства: 1) робочий план рахунків; 2) первинні й нагромаджувальні документи; 3) облікові реєстри; 4) баланс підприємства та інші форми його фінансової звітності.

Р. Ентоні та Дж. Ріс вважають, що облікова система дає змогу реєструвати і зберігати дані, виконувати арифметичні операції з ними, сортувати та підсумовувати їх, готувати відповідні звіти. Принципові

відмінності між ручною та комп'юритизованою обліковими системами полягають у способах виконання арифметичних операцій і зберігання даних [228, с. 75].

Облік як система, що присутня у вертикальному та горизонтальному зрізах усвідомленої діяльності людини, в тому числі у сфері економічних видів діяльності, має відповідні функції.

Термін «функція» походить від латинського слова «function», що означає «звершення, виконання». Разом із цим, цей термін можна трактувати як діяльність, обов'язки, роботу, зовнішню поведінку, властивості певного об'єкта (в нашому разі облік у сфері економічних видів діяльності) в межах діючої системи стосунків, до якої формально або неформально належать функції [215, с. 1].

Облік у сфері економічних видів діяльності або бухгалтерський облік (як його ще називає більшість вітчизняних учених-економістів) має низку специфічних функцій.

Зазначимо, якщо провести рейтинг функцій обліку за працями вітчизняних учених-економістів, то найчастіше вони вказують на його інформаційну функцію. Другою за рейтингом є контрольна функція, а третьою – оцінкова (оціночна). Найрідше пишуть про аналітичну функцію обліку. Так, усі чотири названі вище функції обліку згадують у своїх працях В. Г. Швець [223, с. 14], В. І. Єфименко і С. Ф. Голов [36, с. 7], В. В. Сопко [199, с. 43], А. Г. Завгородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко [81, с. 22].

Л. К. Сук і П. Л. Сук вважають, що облік виконує три функції: інформаційну, контрольну та управлінську. На їхню думку, перша функція відображає фактичний стан діяльності, друга дає змогу контролювати використання матеріальних ресурсів і живої праці, а третя забезпечує можливість отримання економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [202, с. 21].

Автори не згадують про оціночну та аналітичну функції. Щодо інформаційної та управлінської функцій, то, на нашу думку, дослідникам варто було б повніше розкрити інформаційну функцію обліку, оскільки нині доволі складно встановити відмінності між першою та другою функціями.

Н. О. Гура виокремлює такі функції обліку: інформаційну (облікову), обліково-контрольну і обліково-аналітичну [41, с. 20]. Проте зауважимо, що серед цих функцій обліку відсутня оціночна.

Цікавою є думка Є. Б. Хаустової, яка визначає 8 функцій обліку. Крім чотирьох найбільш уживаних функцій обліку (інформаційної, контрольної, оціночної та аналітичної), вона називає управлінську

(забезпечує правдивою, достовірною, своєчасною, зручною й оперативною інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття управлінських рішень), захисну (спрямовану на збереження майна власників і встановлення матеріальної відповідальності за його знищення або розкрадання), слідоутворюючу (за допомогою документів відповідним органам дає змогу виявляти правопорушення протягом кількох років після здійснення господарських операцій) і зворотного зв'язку (облік забезпечує формування та передавання фактичної інформації про діяльність господарських суб'єктів). Водночас учена зазначає, що захисна і слідоутворююча функції обліку є похідними від контрольної функції [75, с. 22].

Вважаємо, якщо захисна, слідоутворююча та зворотного зв'язку є похідними від контрольної функції, то їх слід розглядати як підфункції контрольної функції обліку.

Російські вчені-економісти Ю. А. Бабаєв, І. П. Комісарова, В. А. Бородін до основних функцій обліку зараховують: контрольну, інформаційну, забезпечення (збереження) власності, зворотного зв'язку та аналітичну. Науковці також не вказують оціночної функції обліку, проте наголошують на тому, що в умовах удосконалення управління, розвитку ринкової економіки та зовнішньоекономічної діяльності зростає значення функції забезпечення збереження власності. Водночас автори вважають, що функція зворотного зв'язку дає змогу контролювати виконання планових показників, норм і нормативів, використання всіх ресурсів, з'ясувати різні недоліки, виявляти резерви виробництва і ступінь їхньої мобілізації та використання [4, с. 18].

Н. М. Малюга і Т. В. Давидюк виокремлюють такі функції обліку: контрольну, збереження майна, інформаційну, зворотного зв'язку, планову та аналітичну [122, с. 278].

Проте автори не подають власного пояснення цих функцій обліку, зокрема планової.

Разом із цим, інші науковці трактують планову функцію обліку як процес «...формування порядку дій, який включає постановку цілей, пошук шляхів її досягнення і вибір найкращої альтернативи. Для планування на майбутнє важлива інформація про передбачуваний прибуток і потреби в грошових коштах» [169, с. 4].

На наш погляд, оскільки для якісного здійснення планування потрібна інформація про майбутній прибуток і потреби в грошових коштах, то не варто виділяти як окрему планову функцію обліку, а розглядати її у ролі підфункції інформаційної функції. Такі функції обліку,

як збереження майна та зворотного зв'язку, на нашу думку, логічніше було б розглядати як підфункції контрольної функції.

З. В. Гуцайлюк виокремлює такі функції обліку: інформаційну, контрольну та оцінкову [42, с. 12].

Аналітичну функцію обліку науковець не називає, оскільки вона є складовою інформаційної функції.

О. П. Скирпан і М. С. Палюх наголошують на тому, що облік виконує лише дві функції: інформаційну й контрольну. На їхню думку, перша полягає в отриманні фактичної інформації про господарську діяльність, а друга дає змогу контролювати роботу підприємства для забезпечення ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Ці функції працівники обліку можуть здійснювати водночас [191, с. 9].

Зауважимо, що О. В. Лишиленко також виокремлює лише контрольну та інформаційну функції обліку [118, с. 5].

Отже, з'ясуємо окремі властивості перелічених вище функцій. Дослідники проблем обліку одностайні в тому, що однією з найбільш важливих його функцій є інформаційна, яка кілька століть тому сприяла появі капіталістичного способу виробництва. Нині інформаційна функція обліку, на наш погляд, не втратила своєї суспільної ваги як основного джерела систематизованої інформації про господарсько-фінансову діяльність підприємств (у минулому, нинішньому і навіть у майбутньому (у загальних рисах) вимірах). Проте з розвитком інформаційних технологій, значним зменшенням часу на пошук даних і зростанням обсягів інформаційних ресурсів (у тому числі за рахунок всесвітньої мережі Інтернет та багаточисельних локальних мереж) питома вага облікової інформації в інформаційних потоках суттєво зменшилась і, за нашими приблизними оцінками, становить 30–40%. Проте варто застерегти деяких дослідників від помилкових і передчасних висновків щодо втрати обліком своєї провідної ролі в інформаційному середовищі підприємств, організацій, закладів. Йдеться насамперед про те, що для прийняття управлінського рішення потрібно мати не лише достатній обсяг інформації, а й щоб вона була високої якості (тобто достовірною).

В умовах посилення глобалізаційних процесів і загострення характеру, стратегії й тривалості конкурентної боротьби та воєн за природні ресурси, сфери економічного і політичного впливів якість облікової інформації переважно високодостовірна, тому набуває особливої цінності, яку можна порівнювати з різними пробами благородних металів і каменів. Цінність якості облікової інформації

полягає також у тому, що зі зростанням обсягів інформаційних ресурсів збільшується обсяг дезінформації, інформації-баласту, інформації-«сміття». Останні види інформації негативно впливають на користувача, що дуже вигідно конкурентам. Про гостроту, жорсткість і витонченість конкурентної боротьби може засвідчувати той факт, що нині посилюються морально-психологічні впливи на власників, управлінців і членів їхніх родин за допомогою астрологів, психоаналітиків, ворожок, чаклунів, представників державних контролюючих органів і злочинних угруповань у найрізноманітніших формах.

Отже, доходимо висновку, що користувач інформації, якому потрібно негайно прийняти управлінське рішення, зобов'язаний аналізувати наявний у нього обліковий і необліковий масив інформації диференційовано (враховуючи суми добутків обсягу певного виду інформації на коефіцієнти її потенційної достовірності).

Контрольна (контролююча) функція обліку, на нашу думку, полягає в тому, що облік як система взаємопов'язаний із правовим захистом у процесі спостереження за господарськими операціями, процесами, подіями і фактами, а також, дає змогу попереджувати, виявляти, фіксувати та усувати недоліки, порушення, зловживання й економічні злочини. Проте контрольна (контролююча) функція обліку не повинна переходити меж, тобто забезпечувати внутрішньофірмовий (внутрішньогосподарський), державний, аудиторський або громадський (суспільний) контроль. Вважаємо, що контрольна (контролююча) функція обліку може природно існувати як суміжна або паралельна до інформаційної.

Це, зокрема, виявляється під час подання у бухгалтерію і перевірки первинних документів і звітів від підрозділів підприємства (організації, закладу); авансових звітів; візування головним бухгалтером документів на оприбуткування в касу і видачу готівки з каси та приймання касових звітів з доданими документами, товарно-матеріальних цінностей зі складів; платіжних документів на оплату з поточного та інших рахунків у банках вартості куплених товарів, виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП), виконаних робіт, наданих послуг; приймання на роботу матеріально відповідальних осіб, обліковців, бухгалтерів, диспетчерів; установлення і перегляду норм та нормативів на витрачання запасів, грошових коштів; вихід готової продукції; порівняння планових і нормативних показників тощо.

Оцінкова (оцінююча) функція обліку, на наш погляд, полягає в тому, що облік має забезпечити проведення обґрунтованої оцінки та переоцінки (дооцінки, уцінки) активів підприємства (організації, закладу) з

метою точного відображення їх поточної вартості, сум амортизацій (зносу) і віднесення цих сум на об'єкти витрат підприємства. В нинішніх умовах, коли процеси об'єднання й злиття підприємств (організацій, закладів) набувають рис безперервності та стають звичними для нашого пострадянського суспільства, оцінка активів і зобов'язань, вважаємо, має здійснюватись відповідно до нормативно-правових актів України із господарсько-фінансових питань, наказу про облікову політику підприємства (організації, закладу), оскільки невиконання положень цих документів може призвести до виникнення майнових, земельних і грошових суперечок, конфліктних ситуацій між різними групами працівників, управлінців та власників, загрози поділу, злиття й ліквідації, рейдерської атаки і т. д.

Аналітична функція обліку характеризується, на нашу думку, тим, що значна частина інформації, отриманої на основі обліку, підлягає детальному аналізу зовнішніми та внутрішніми її споживачами з метою оцінки фінансового стану підприємства (організації, закладу) та його сегментів, з'ясування їхньої ролі і місця в ринковому середовищі, встановлення явних і прихованих недоліків (прорахунків), а також пошуку та розрахунку потенційних резервів (у тому числі резервів зменшення витрат і збільшення сум доходів підприємства).

Г. Г. Кірейцев розглядає проблему встановлення функцій обліку, на нашу думку, значно глибше та послідовніше, ніж інші автори. Він називає такі функції обліку: функцію інформаційного забезпечення систем управління, науково-пізнавальну (в процесі облікової діяльності, як вважає дослідник, мислення, переходячи етапи від конкретного до абстрактного, наближається до істини й дає змогу проникати в глибинну суть економічних процесів та явищ), контрольну, виховну (облік має сприяти вихованню в людей бережливого ставлення до господарських засобів та їхнього витрачання під час виробництва матеріальних цінностей. Ця функція похідна від інформаційної, контрольної та науково-пізнавальної), прогнозну (цю функцію обліку Г. Г. Кірейцев розглядає як наслідок інтеграції обліку з економіко-математичними методами та застосування засобів електронно-обчислювальної техніки для обробки облікової інформації; вона похідна від інформаційної та науково-пізнавальної функцій обліку, що підтверджує розрахунок очікуваної собівартості продукції та фінансових результатів (провізорний звіт)), функцію правового захисту суб'єктів господарювання (застосовують під час правильного та своєчасного первинного облікового оформлення кожної операції, кожного факту господарської діяльності),

регулюючу (ця функція має два напрями впливу на об'єкти обліку, тобто є контрольно- та розподільно-регулюючою. Перша реалізується під час контрольно-регулювальних дій працівників обліку в момент документального оформлення господарських операцій і здійснення права другого підпису на первинних документах, а друга зумовлена розподільною функцією фінансів під час відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків) [95, с. 49–70].

Г. Г. Кірейцев доходить загального висновку, що функції обліку поділяються на: 1) внутрішні та зовнішні; 2) корисні, безкорисні і шкідливі; 3) основні (науково-пізнавальна, інформаційна та контрольна) і похідні (виховна, прогнозна, правового захисту суб'єктів господарювання, регулювальна) [95, с. 69–70].

Загалом думка є слушною, проте не можемо погодитись з тезою про шкідливість окремих зовнішніх функцій обліку (вважаємо, що слід розглядати не шкідливі функції, а шкідливі впливи на функції обліку, що виникають за відповідних обставин і спричинені певними негативними для обліку чинниками).

Маємо власний погляд на важливість та призначення функцій бухгалтерського обліку в ринкових умовах, який публічно висловлений у статті «Проблеми і напрямки реформування обліку та контролю в Україні», опублікованій у 1996 р. [65].

Вважаємо, що у функціях обліку насамперед необхідно відображати сегменти, без яких облік не виконуватиме своєї ролі. Це, зокрема, оцінка, прогноз, розрахунки, платежі, контроль, попередження порушень і зловживань, звітність, інформація, відображення та фіксування фактів господарської діяльності (господарських операцій). З огляду на це були сформульовані такі функції обліку: оцінково-прогнозна, роз-рахунково-платіжна, контрольно-попереджувальна, звітно-інформаційна та відображувально-фіксувальна [65, с. 68].

Розглянувши різні точки зору щодо визначення функцій обліку, підсумуємо опрацьований матеріал і подамо власні висновки та пропозиції. Так, класифікувати функції варто насамперед за їхнім підпорядкуванням основній меті обліку (рис. 2.1): основні (інформаційно-звітна та оцінювально-прогнозувальна); суміжні (контрольно-попереджувальна і науково-пізнавальна); допоміжні (виховна, регулююча, розрахунково-платіжна та відображувально-фіксувальна).

Для глибшого розуміння функцій і підфункцій обліку опишемо їх. Інформаційно-звітна (більшість учених-економістів називає її інформаційною) функція обліку є однозначно основною, оскільки мета

обліку полягає в отриманні відповідної інформації, яка є підґрунтям для складання певних звітів, потрібних споживачів інформації у визначений термін і відповідних обсягах.

Інформаційно-звітна (інформаційна) функція обліку охоплює, на наш погляд, такі підфункції: загальноінформаційну (передбачає формування всього масиву облікової інформації про підприємство), звітну (забезпечує формування, передавання та отримання масиву звітно-облікової інформації), управлінську (передбачає пошук, формування, передавання і отримання обліково-звітної інформації, необхідної для управління підприємством), планову (забезпечує пошук, формування, передавання та отримання обліково-звітної інформації для планування господарсько-фінансової діяльності підприємства), аналітичну (передбачає пошук, формування, передавання і отримання обліково-звітної інформації для проведення аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства).

Оцінювально-прогнозувальна функція обліку дає змогу забезпечити своєчасну і якісну оцінку активів і зобов'язань підприємства, а також на основі наявної на відповідний момент обліково-звітної інформації зробити оперативні, поточні та стратегічні прогнози щодо перспектив розвитку цього підприємства і його сегментів.

Оцінювальна підфункція обліку передбачає функціонування в його системі неперервного механізму оцінки, спрямованого на минулий, теперішній і майбутній звітні періоди. Обліково-звітна інформація є базовою для прогнозувальної підфункції обліку, що дає змогу прогнозувати розвиток підприємства за різними сценаріями (найкращим, попереднім і найгіршим) та з урахуванням багатьох чинників (груп чинників) впливу на його поведінку.

Контрольно-попереджувальна функція обліку є суміжною з інформаційно-звітною, тобто паралельно з інформаційно-звітними діями працівники обліку проводять контрольні дії з метою перевірки діяльності, достовірності підписів і правильності оформлення первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності, а в деяких випадках попереджувальні дії, щоби запобігти типовим господарським порушенням, зловживанням, новітнім схемам економічних злочинів.

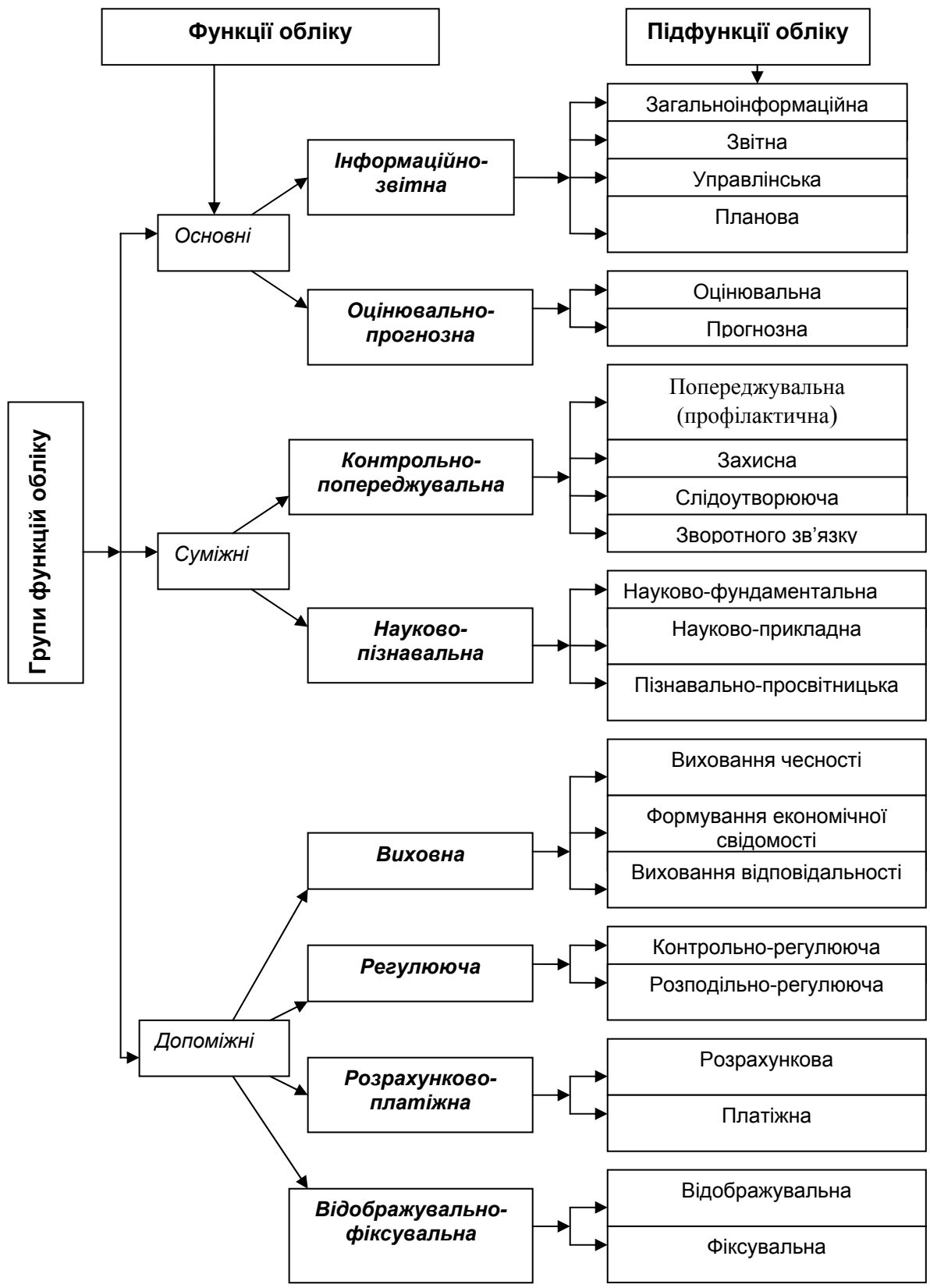


Рис. 2.1. Класифікація функцій обліку відповідно до його мети

Попереджувальна (профілактична) підфункція обліку відіграє роль «запобіжника» щодо дрібних, середніх, великих і дуже великих порушень, зловживань та економічних злочинів. Запобігання порушенню, зловживанню або економічному злочину працівник обліку може здійснити лише в тому разі, коли у певних діях посадових чи матеріально відповідальних осіб на стадії оформлення, в момент передавання первинних документів у бухгалтерію виявить ознаки порушення чинних нормативно-правових актів України з господарсько-фінансової діяльності або під час групування та узагальнення даних обліку встановить, що первинні документи повністю або частково неправдиві, в них свідомо спотворено дані з корисливою метою.

У таких випадках працівник обліку зобов'язаний вжити відповідних заходів, адекватних ситуації, яка виникла, тобто відмовитись підписувати ці первинні документи, приймати їх чи на їхній основі узагальнювати дані. Про факти і причини відмови від оформлення первинних документів бухгалтер має негайно доповісти безпосередньому керівнику в усній або письмовій формі.

Якщо керівник схиляє працівника обліку до правопорушення, а останній відмовляється виконувати його усну вказівку, то в цьому разі бухгалтеру слід вимагати від керівника письмового розпорядження або писати заяву на звільнення із посади, вказуючи справжню причину свого бажання покинути підприємство.

Захисна підфункція обліку передбачає, що працівник обліку має не тільки приймати, перевіряти, групувати й узагальнювати первинні документи, складати облікові реєстри та форми звітності, а й зобов'язаний запобігати незаконному використанню майна та коштів підприємства, а також їхньому привласненню. Для цього є достатньо законних підстав і способів захисту майна та коштів від користолюбців і шахраїв.

Слідоутворююча підфункція обліку означає, що первинні документи потрібно як безпосередніх носіїв вичерпної інформації про факти здійснення господарських операцій зберігати в підприємстві щонайменше 3 роки (наприклад, у Росії цей термін становить 5 років, за умови, що працівники їхньої державної податкової служби та інших контролюючих органів відповідно до чинного законодавства) провели перевірку цих первинних документів [163].

Первинні документи тривалий період зберігають у постійному архіві підприємства для того, щоб можна було встановити, якщо в підприємстві будуть виявлені незаконні операції, протягом якого відрізка часу вони

тривали, повну суму завданих підприємству збитків, а також ступінь відповідальності кожної посадової та матеріально відповідальної особи за їхніми записами та підписами у первинних і зведених документах.

За цими документами, наприклад, можна підтвердити факти неправочинного зарахування списаних запасів до витрат на виробництво чи витрат діяльності, отримання незаконних грошових доходів або необґрунтованого перерахування грошових коштів.

Підфункція зворотного зв'язку базується на тому, що працівники обліку, отримуючи найновішу інформацію про діяльність і стан справ у бригадах та інших структурних підрозділах, мусять оперативно встановлювати, чи виконують ці підрозділи доведені до них планові завдання щодо виробництва і збуту продукції, ліміти витрат на її виробництво, бюджети витрат діяльності, з'ясувати й проаналізувати розміри та причини відхилень від планових завдань, лімітів, бюджетів. Отриману звичайну інформацію працівники обліку в усній або письмовій формі періодично доводять до керівництва підприємством, а дуже цінну – відразу після її здобуття.

Науково-пізнавальна функція обліку характеризується тим, що вона, на наш погляд, з одного боку, передбачає здійснення наукових досліджень, які дають змогу нагромаджувати й узагальнювати інформацію про первинний, поточний та узагальнений облік, звітність, їхнє нормативно-правове забезпечення, передовий досвід найбільш ефективних в обліковому плані підприємств, зарубіжний досвід, погляди теоретиків і практиків облікової сфери; формулювати висновки та пропозиції і т. д., а з іншого боку, систему обліку наука має розглядати як основне і багате наукове джерело соціально-економічної інформації, необхідної для розвитку наукових досліджень, тому наука має бути зацікавлена в динамічному та стабільному розвитку системи обліку.

Науково-фундаментальна підфункція обліку, на нашу думку, передбачає, що локомотивом руху системи обліку мають бути фундаментальні наукові дослідження, що дадуть змогу з'ясувати місце, значення та роль обліку в сучасному глобалізованому інформаційному просторі, його мету і функції, види та форми, системоформуючі чинники і силу їхнього впливу на облік, предмет і метод обліку, його історію та географію, охарактеризувати досягнення провідних теоретиків і практиків обліку і критично проаналізувати ці досягнення з метою формування облікових законів, закономірностей і тенденцій, а також усунення перешкод, які виникають на шляху суб'єктів та об'єктів обліку.

Наприклад, фундаментальна наука України мала б установити, якої прямої та опосередкованої матеріальної шкоди обліковій системі вітчизняних підприємств, організацій, закладів і моральної та часової шкоди (втрат) професійним бухгалтерам завдає чинна система оподаткування України і жорсткі, неетичні, а інколи незаконні дії багатьох працівників Державної податкової служби, яку вважаємо нині серйозним гальмом економічного розвитку нашої держави, ризиковою ланкою її національної безпеки, інструментом прикриття деяких корупційних схем, відчутним засобом прямо вираженого морально-психологічного тиску в нечесній політичній боротьбі. Зазначена вище пряма і непряма для обліку шкода (втрати) негативно впливає як на витрати, так і на доходи підприємств, організацій, закладів.

Науково-прикладна підфункція обліку передбачає, що розробки вчених-обліковців мусять мати насамперед прикладне значення для поліпшення системи обліку підприємств, організацій, закладів або можуть бути здійснені за їх замовленням і за певної фінансової підтримки. Проте також відомо, що прикладні дослідження з обліку переважно проводять студенти випускних курсів, аспіранти, докторанти в межах теми наукового пошуку.

Загалом наукові праці прикладного характеру, до розробки яких залучені провідні вітчизняні вчені-обліковці на довготривалій і взаємовигідній основі, нині є рідкістю. Причиною цього вважаємо те, що в Україні не створено системи значних матеріальних і податкових заохочень підприємницьких структур до співпраці з науковцями.

Пізнавально-просвітницька функція обліку, на нашу думку, виявляється в тому, що облік як потужне інформаційне джерело відображає витрати і доходи підприємств, організацій, закладів та інші їхні активи, зобов'язання, господарські процеси, що дає змогу отримати всім, хто прагне самовдосконалитись і зрозуміти суть соціально-економічних процесів, які відбуваються в нашій державі, регіоні, населеному пункті, конкретному підприємстві, організації, закладі, будь-яку інформацію за умови, що вона є відкритою для громадян України.

Як свідчать спостереження, інтерес громадян до відкритої облікової інформації мінімальний тому, що в Україні практично відсутня система громадського контролю, а це спричиняє загальне збайдужіння населення до суспільно-політичних процесів, що відбуваються в країні, та затримання розвитку повноцінного громадянського суспільства.

Виховна функція обліку базується на тому, що облік є потужним засобом впливу на суспільну свідомість і дає змогу виховувати в кожному

громадянинові почуття чесності, порядності, бережливості, ощадливості, відповідальності за стан справ в економіці та перспективи її розвитку, протидіяти матеріальному зазнайству, погорді, нав'язуванню суспільству споживацьких настроїв і ажіотажу, здійсненню купівлі «престижних» і «зайвих» товарів, проведенню «пишних» урочистостей і т. д.

Така підфункція обліку, як виховання чесності й порядності, означає, що облік має бути спрямований на виховання чесного, порядного громадянина, який може стати в майбутньому основою новітнього українського громадського суспільства як сегмента об'єднаної та інтегрованої Європи.

Формування економічної свідомості як підфункція обліку передбачає, що облік є визначальним чинником, який дає змогу виховати у свідомої людини звичку розумного обмеження власних потреб, планування доходів і витрат, бережливого ставлення до суспільної та своєї власності, дотримання принципів господарського розрахунку (в тому числі повного госпрозрахунку).

Така підфункція обліку, як виховання відповідальності, полягає в тому, що облік має забезпечувати розподіл, фіксування, контроль та визначення матеріальної відповідальності працівників підприємства за їхні дії або бездіяльність, прийняті рішення та усні й письмові зобов'язання, тобто дає змогу виховати у людей відповідальність за доручене їм майно та кошти підприємства, а також створити належні умови для їхнього зберігання, збереження.

Регулююча функція обліку дає змогу забезпечити відповідні коригуючі дії в межах власної компетенції під час проведення контролю господарських процесів, розподілу майна і коштів підприємства.

Контрольно-регулююча підфункція обліку означає, що в процесі проведення попереднього, поточного або наступного контролю господарсько-фінансової діяльності підприємства працівник обліку здійснює відповідні коригуючі дії. Наприклад, під час контролю витрат за нормативним обліковим методом можуть виникнути перевитрати за окремими статтями витрат.

У цьому разі головний бухгалтер або бухгалтер з обліку виробництва має здійснити коригуючі дії для перерахунку цих перевитрат та надання дозволу на додаткові витрати чи відмовити в цьому. Така ж сама ситуація може бути характерною для перевитрат відповідних кошторисів за системи бюджетування підприємства.

Розподільно-регулююча підфункція означає, що облік відіграє основну роль у процесі розподілу майна і коштів підприємства. Головний

бухгалтер (бухгалтери) переважно готує (готують) інформацію про наявність і стан майна та коштів підприємства; позитивні і негативні зміни в їхній вартості та структурі; можливості (потреби) їхнього нагромадження, купівлі, продажу, розподілу, перерозподілу, передання тощо. Саме думка (думки) і розрахунок головного бухгалтера (бухгалтерів) щодо напрямків подальшого використання та розподілу майна і коштів підприємства мають важливе, а нерідко вирішальне значення.

Розрахунково-платіжна функція передбачає, що облік, на наш погляд, єдиною постійно діючою в підприємстві системою, яка дає змогу чітко простежити стан його розрахунків, причини виникнення заборгованості з різними юридичними та фізичними особами і забезпечує здійснення платежів у визначені терміни або з порушенням цих термінів.

Розрахункова підфункція обліку дає змогу системно простежити стан розрахунків підприємства з різними юридичними і фізичними особами, встановити причини й дати виникнення заборгованості та можливості її погашення боржниками, сформувані резерв сумнівних боргів і його раціонально використати.

Платіжна підфункція забезпечує для обліку виконання його особливої в економіці місії – здійснення платежів (безготівкових і готівкових), які дають можливість ефективно функціонувати фінансовій системі будь-якого підприємства, формувати позитивні фінансові результати. Роль платежів в економічних процесах можна чітко окреслити в умовах кризи, коли темпи зростання обсягів неплатежів прямо пропорційні до темпів збільшення кількості підприємств, що переважно призупинили або значно зменшили обсяг власної операційної діяльності.

Неплатежі, що виникають у фінансовій системі підприємства, не дають йому шансу продовжити діяльність. З огляду на це перед обліком постає архіважливе завдання – якнайшвидше та якісно усунути цей негативний чинник радикальними або консервативними методами регулювання.

Відображувально-фіксувальна функція обліку полягає в тому, що останній має бути інструментом для відображення стану змін в активах, зобов'язаннях і капіталі підприємства. Проте для обліку важливо не тільки визначити відповідне відображення стану і змін, а й правильно та своєчасно зафіксувати це на паперових чи електронних носіях інформації.

Відображувальна підфункція обліку передбачає необхідність спостереження за визначеними об'єктами обліку та їхнього відображення у встановлені терміни за параметрами, максимально наближеними до реальних.

Фіксувальна підфункція обліку означає, що обліковці мають фіксувати (реєструвати) всі господарські операції підприємства, які здійснюють його об'єкти. Фіксування (реєстрування) цих операцій відбувається на паперових або електронних носіях вручну чи автоматизовано (останній спосіб не стимулюється в Україні через наявність тіньового сектору економіки та жорстку систему оподаткування підприємств). У країнах Заходу автоматизовані системи первинного обліку застосовують давно і вони успішно функціонують нині.

Облік та контроль витрат і доходів підприємств має ґрунтуватися на певних принципах. Принципи обліку чітко зазначені як у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку конкретної держави, так і в Міжнародних стандартах фінансової звітності.

Так, зокрема, у вітчизняному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (пункт 3, розділ 1) зазначено: «Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності» [164].

Отже, в національних положеннях подано офіційне визначення принципу бухгалтерського обліку в Україні. Проте в наступних шести розділах П(С)БО 1 більше не вживається термін «принцип бухгалтерського обліку», а замість нього застосовують поняття «принцип підготовки фінансової звітності» (р. 6).

Відповідно до правил елементарної логіки вважаємо, що треба або всюди вживати термін «принцип бухгалтерського обліку»; або, внівши деякі зміни, застосовувати його в такій редакції: «принцип бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності» («принцип обліку та фінансової звітності» – інший варіант формулювання цього терміна).

Основними принципами бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності в Україні за П(С)БО 1 є такі: 1) автономності підприємства; 2) безперервності діяльності; 3) періодичності; 4) історичної (фактичної) собівартості; 5) нарахування та відповідності доходів і витрат; 6) повного висвітлення; 7) послідовності; 8) обачності; 9) превалювання змісту над формою; 10) єдиного грошового вимірника [164].

Проте в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дещо в іншому порядку та з деякими відмінностями, ніж у П(С)БО 1, перелічено основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Зокрема, в цьому Законі подано перелік і тлумачення таких принципів: 1) обачності (в П(С)БО 1 принцип 8); 2) повного висвітлення (в П(С)БО 1 принцип 6); 3) автономності (в П(С)БО 1 принцип 1); 4) послідовності (в П(С)БО 1 принцип 7); 5) безперервності (в П(С)БО 1 принцип 2); 6) нарахування та відповідності доходів і витрат (у П(С)БО 1 принцип 5); 7) превалювання сутності над формою (в П(С)БО 1 принцип 9; проте між термінами «зміст» і «сутність», що вживаються в Законі та П(С)БО 1, наявні певні розбіжності); 8) історичної (фактичної) собівартості (в П(С)БО 1 принцип 4); 9) єдиного грошового вимірника (в П(С)БО 1 принцип 10); 10) періодичності (в П(С)БО 1 принцип 3) [83].

Якщо принципи, викладені у П(С)БО 1, конкретизувати на основі обліку витрат і доходів підприємства, то матимемо такі:

- принцип автономності витрат і доходів підприємства;
- принцип безперервності діяльності та пов'язаних з нею витрат і доходів підприємства;
- принцип періодичності розподілу витрат і доходів підприємства;
- принцип історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, відповідно до витрат на їхнє виробництво та придбання;
- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат;
- принцип повного висвітлення всіх господарських операцій щодо витрат і доходів підприємства;
- принцип послідовності обраної облікової політики щодо витрат і доходів підприємства;
- принцип обачності щодо запобігання заниженню витрат і завищенню доходів підприємства;
- принцип превалювання змісту витрат і доходів підприємства над формою їхнього подання у фінансовій звітності;
- принцип вимірювання і узагальнення всіх операцій з витратами і доходами підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (тисяч гривень).

У МСБО 1 «Подання фінансових звітів» містить визначення терміна «принцип бухгалтерського обліку». Проте у зазначеному документі охарактеризовано термін «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)» як «стандарти та тлумачення», прийняті Радою з Міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Вони охоплюють: а) міжнародні стандарти фінансової звітності; б) міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ) [131].

У цьому міжнародному стандарті бухгалтерського обліку закладені такі принципи вимоги до фінансової звітності: 1) достовірне подання та відповідність фінансових звітів МСФЗ; 2) безперервність діяльності суб'єкта господарювання в майбутньому; 3) принцип нарахування в бухгалтерському обліку; 4) послідовність подання та класифікація статей у фінансових звітах; 5) суттєвість та об'єднання статей у фінансових звітах; 6) згортання активів та зобов'язань, а також доходів і витрат; 7) розкриття порівняльної інформації щодо попереднього періоду за всіма сумами, поданими у фінансових звітах [131].

З нашої точки зору, розробники П(С)БО 1 були більш прагматичними, ніж розробники МСБО 1, оскільки перші чітко виокремили й охарактеризували принципи бухгалтерського обліку, а другі подали їхнє неоднозначне трактування (принципом називали лише принцип нарахування у бухгалтерському обліку). Щодо безперервності та послідовності (задекларовані в національному П(С)БО 1 як принципи бухгалтерського обліку) можна припустити, згідно з МСБО 1, що вони на міжнародному рівні належать до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Звідси напрошується висновок про потребу поліпшення змісту і чіткості формулювань МСБО 1, а також виділення окремим абзацом переліку міжнародних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Водночас, як підтверджують деякі науковці джерела, загально-визнаними у світі вважаються такі принципи бухгалтерського обліку 1) господарської одиниці; 2) безперервності; 3) грошового виміру; 4) періодичності (або облікового періоду); 5) послідовності (або принцип постійності); 6) історичної собівартості; 7) фактичної реалізації; 8) відповідності; 9) повного розкриття; 10) двосторонньої тотожності (або двосторонності); 11) витрат і вигод; 12) суттєвості (або матеріальності); 13) галузевої практики; 14) консерватизму [149, с. 1].

С. Кузнєцова зауважує, що для виконання комунікаційної функції обліку необхідно базуватися на таких принципах бухгалтерського обліку: обачності, повного висвітлення, доказовості, хронології, автономності, послідовності, неперервності, нарахування та відповідності доходів і

витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності [109, с. 26].

О. В. Соловйова зазначає, що принципи обліку в країнах Заходу можна поділити на три великі групи: 1) якісні характеристики облікової інформації (зрозумілість, доречність, достовірність (достовірність складається з правдивості, превалювання економічного змісту над юридичною формою, нейтральності, обачливості, повноти інформації); 2) принципи обліку цієї інформації передбачають кілька складових принципів: принцип нарахувань (нарахувань, реєстрації доходу, відповідності); діяльності, що продовжується; подвійного запису; одиниці обліку; періодичності; грошового вимірника; конфіденційності; 3) елементи фінансової звітності (активи, зобов'язання, капітал, доходи, витрати) [198, с. 37–43].

В бухгалтерії, яку застосовують у США, дотримуються таких принципів бухгалтерського обліку: 1) подвійного запису; 2) вимірника; 3) підприємства; 4) безперервності; 5) собівартості; 6) консерватизму; 7) значимості; 8) реалізації; 9) відповідності [140, с. 479].

Загалом у наукових джерелах описано понад 25 принципів бухгалтерського обліку, які різні теоретики трактують доволі неоднозначно [177, с. 3].

Я. В. Соколов та В. В. Ковальов проаналізували праці таких відомих у країнах Заходу теоретиків обліку, як В. А. Патон (W. A. Paton), А. К. Літлтон, (A. C. Littleton), Р. Н. Ентоні (R. N. Anthony), А. Р. Белкаої (A. R. Belkaoui) та ін. Це дало їм можливість виокремити та систематизувати ті методологічні ідеї, які становлять концептуальну основу бухгалтерського обліку на Заході: 1) подвійний запис; 2) функціонуюче підприємство; 3) безперервність; 4) грошовий вимірник; 5) звітний період; 6) собівартість; 7) момент визнання виручки; 8) відповідність; 9) консерватизм; 10) значимість; 11) об'єктивність; 12) спадковість; 13) повнота подання; 14) уніфікованість і зіставність [196, с. 40].

В обліковій практиці Російської Федерації застосовують такі принципи бухгалтерського обліку: 1) майнової відособленості; 2) безперервності діяльності; 3) пріоритету змісту над формою; 4) безперервності ведення обліку; 5) послідовності застосування облікової політики; 6) грошового виміру; 7) подвійного запису; 8) повноти обліку; 9) тимчасової визначеності фактів господарської діяльності (факти відображаються у бухгалтерському обліку в тому звітному періоді, в якому вони відбулись, незалежно від часу надходження або виплати грошових коштів); 10) не протиріччя даних аналітичного обліку та обігу і

залишків на рахунках синтетичного обліку; 11) обачності; 12) відособленого обліку поточних і капітальних витрат; 13) раціональності (витрати на ведення бухгалтерського обліку не мають перевищувати доходів, які можуть бути отримані від застосування в управлінні облікової інформації) [152, с. 1–2].

М. С. Пушкар зазначає, що фінансовий облік організовується на основі єдиних правил або принципів, які можна назвати закономірностями методології обліку. До цих закономірностей науковець зараховує принцип собівартості (елементи фінансової звітності оцінюють як оплачені гроші плюс поточна ціна всіх отриманих грошових компенсацій); принцип реалізації (виручка мінус витрати становить прибуток); принцип узгодженості (дохід за певний період порівнюється з витратами за той самий період); принцип повного розкриття інформації (подається фінансова звітність і робляться примітки щодо оцінки окремих статей звітності) [174, с. 29].

Крім того, М. С. Пушкар зазначає, що для уточнення принципів бухгалтерського обліку запроваджуються обмеження щодо порядку складання фінансових звітів: обмеження порога визнання (несуттєві статті та суми відображаються в обліку, але можуть не розкриватись у звітності); обмеження щодо обліку (витрати на облік не мають перевищувати тих вигод, які забезпечує облікова інформація); обмеження консерватизму (необхідно уникати переоцінки активів і доходів та недооцінки зобов'язань і витрат) [174, с. 29].

Наведені М. С. Пушкарем принципи бухгалтерського обліку закладені у Міжнародних стандартах і національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України (табл. 2.1), хоч їхні назви не завжди збігаються.

Таблиця 2.1

Порівняння назв принципів бухгалтерського обліку та обмежень щодо порядку складання фінансових звітів у різних наукових джерелах

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	(М. С. Пушкар «Фінансовий облік», 2002 р.)
Принцип обачності	Принцип обачності	Принцип консерватизму	Обмеження консерватизму
Принцип повного висвітлення	Принцип повного розкриття	Принцип повного висвітлення	Принцип повного розкриття інформації
–	Тлумачення терміна «суттєва інформація» в П(С)БО 1	Принцип суттєвості (або матеріальності)	Обмеження порога визнання

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
–	–	Принцип витрат і вигод	Обмеження щодо обліку
Принцип автономності	Принцип автономності підприємства	Принцип господарської одиниці (автономності підприємства)	–
Принцип послідовності	Принцип послідовності	Принцип послідовності (або принцип постійності)	–
Принцип безперервності	Принцип безперервної діяльності	Принцип безперервності	–
Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Принцип відповідності	Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Принцип погодженості
Превалювання сутності над формою	Принцип превалювання змісту над формою	–	–
Принцип історичної (фактичної) собівартості	Принцип історичної (фактичної) собівартості	Принцип історичної собівартості	Принцип собівартості
–	–	Принцип фактичної реалізації	Принцип реалізації
Принцип єдиного грошового вимірника	Принцип єдиного грошового вимірника	Принцип грошового виміру	–
Принцип періодичності	–	–	–

Так, дані табл. 2.1 свідчать, з одного боку, про те, що М. С. Пушкар не назвав таких принципів, як автономність підприємства, безперервність, послідовність (або постійність), єдиний грошовий вимірник, лише тому, що вони є аксіомами бухгалтерського обліку. З іншого боку, в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» треба зробити доповнення щодо принципів суттєвості (або матеріальності), витрат і вигод, пов'язаних з обліковою та звітною інформацією, а також фактичної реалізації.

Серед деяких вітчизняних учених-економістів поширена думка про те, що є не тільки принципи бухгалтерського обліку, а й принципи управлінського обліку. Зокрема, Л. В. Нападовська вважає, що управлінський облік ґрунтується на таких загальносистемних принципах: 1) методологічного плюралізму; 2) орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства; 3) результативності (необхідно постійно зіставляти затрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому останній завжди має переважати); 4) відповідальності за прийняття рішень (за результати прийнятих рішень має відповідати конкретна особа); 5) комплексності (управлінський облік базується на комплексній інформації); 6) «різної собівартості для різних цілей»

(використання різних видів собівартості з метою забезпечення різноманітних цілей); 7) економічності (затрати на створення системи управлінського обліку не мають перевищувати отриману вигоду від її використання) [138, с. 59].

Висвітлені Л. В. Нападовською принципи, на нашу думку, є обґрунтованими, тому їх можна застосовувати в практичній діяльності підприємств, що сприятиме підвищенню ефективності роботи останніх. Крім того, принципи результативності, відповідальності за прийняття рішень і економічності можна б, на наш погляд, успішно використовувати як принципи бухгалтерського обліку.

В. М. Рожелюк і П. Н. Денчук, досліджуючи принципи управління витратами на виробництво в ринковому середовищі, дійшли висновку, що управлінський облік витрат на підприємстві має базуватись на таких принципах: випередження даних для прийняття управлінських рішень (правильна оцінка майбутніх доходів і витрат важливіша, ніж констатація невикористаних можливостей); відповідальності за наслідки прийнятих рішень (якщо підприємство не культивує відповідальності за результати господарювання, вести управлінський облік немає потреби); цілісності (управлінський облік має бути системним і забезпечувати узгодженість даних з показниками фінансового обліку і звітності, навіть за умови ведення обліку без використання первинної документації, рахунків та подвійного запису); зрозумілості (подання даних у вигляді аналітичних таблиць, графіків, зручних і зрозумілих для користувачів) [183, с. 215–216].

Дослідивши наявні принципи бухгалтерського обліку, пропонуємо для обліку витрат і доходів підприємств запровадити ще такі нові принципи бухгалтерського обліку:

1) принцип цільової спрямованості витрат. Цей принцип передбачає, що в процесі попереднього контролю за витратами або реєстрації господарських операцій з витратами бухгалтер звертатиме увагу на те, чи здійснювані (здійснені) витрати мають цільове спрямування на досягнення певних завдань господарсько-фінансової діяльності підприємства, чи ці витрати мають нецільовий характер і спричиняють зростання збитків (втрат) підприємства. На нашу думку, втрати підприємства – це його «змарновані» витрати, тобто витрати, які не забезпечили цьому підприємству відповідних доходів, на котрі, в принципі, воно могло б через певний проміжок часу претендувати. Втрати є реальним економічним показником, на який підприємство зобов'язане належним чином зважати. Збитки підприємства – це певною мірою умовний показник, розраховують для відповідних витрат і доходів за певний звітний період. Якщо з тих чи інших причин суми витрат або

доходів змінюються, відповідно зростає чи зменшується сума збитку або збиток перетворюється в прибуток;

2) принцип адресності доходів і витрат. Цей принцип означає, що доходи і витрати не можуть з'явитись нізвідки. Вони обов'язково повинні мати власні адреси. В разі, коли йдеться про доходи, то в платіжних документах обов'язково має бути вказана дата, сума, від кого і за що вони отримані. Щодо витрат необхідно зазначити дату, суму витрат, перелік товарів (робіт, послуг), на які вони здійснені, хто відповідальний за ці витрати, хто отримав вигоду (доходи) від них (кому оплачено, нараховано заробітну плату тощо), на який об'єкт обліку ці витрати віднесені або будуть віднесені.

Таким чином, доходимо висновку, що функції обліку слід групувати на основні, суміжні та допоміжні. До основних функцій обліку, на нашу думку належатимуть інформаційно-звітна та оцінювально-прогнозувальна; до суміжних – контрольно-попереджувальна й науково-пізнавальна; допоміжних – виховна, регулююча, розрахунково-платіжна і відображувально-фіксувальна. Кожній функції обліку відповідає від 2 до 5 підфункцій (загалом цих підфункцій 23). Дослідивши наявні принципи бухгалтерського обліку, пропонуємо для обліку витрат і доходів підприємств запровадити ще два нові принципи: принцип цільової спрямованості витрат та принцип адресності доходів і витрат».

2.2. Відбір функцій для органів і служб економічного контролю щодо витрат і доходів підприємств

Функції економічного контролю у наукових джерелах, на відміну від функцій обліку, висвітлені не повною мірою. Це пояснюється тим, що більшість учених, які вивчали питання економічного контролю, не подають узагальнень щодо його функцій, оскільки, на їхню думку, кожен із тридцяти державних контролюючих органів має власні специфічні, визначені законодавством, функції.

З огляду на це науковці вважають, що не слід виводити для всіх цих органів спільні (загальні) функції економічного контролю, тому що в процесі діяльності тих або інших контролюючих органів спільні (загальні) функції виявляються різною мірою і мають однакові наслідки. Проте є група авторів, погляди яких і ми поділяємо, що виокремлюють спільні (загальні) функції економічного контролю.

Б. Ф. Усач висловлює думку, що фінансово-господарський контроль виконує такі основні функції, як профілактична, інформаційна та мобілізаційна. Крім того, до функцій контролю науковець зараховує перевірку: виконання нормативно-правових актів України у сфері

державної власності, господарсько-фінансових і податкових відносин; повноти та своєчасності надходження й використання коштів з державного бюджету; позабюджетних фондів; законності та ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності й підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні; дотримання розмірів установлених штатів, ставок і фонду заробітної плати; касової дисципліни та банківських операцій; повноти оприбуткування і законності витрачання товарно-матеріальних цінностей; правильності ведення обліку та достовірності фінансової звітності; ефективності використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки з метою підвищення контрольних функцій обліку тощо [211, с. 12–13].

Таким чином, згідно з Б. Ф. Усачем контроль виконує профілактичну, інформаційну, мобілізаційну та перевірювальну функції. Останню слід поділити, за нашим переконанням, на такі підфункції: 1) нормативно-правова; 2) бюджетно-фондова; 3) ресурсна; 4) штатно-зарплатна; 5) обліково-звітна; 6) обчислювально-комп'ютерна.

Група авторів, представників Житомирської наукової школи (Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, С. В. Бардаш, Н. І. Петренко), зазначає, що контроль виконує сигнальну, профілактичну та інструктивну функції [19, с. 14].

Л. В. Дікань серед основних функцій економічного контролю виокремлює такі: інформаційну, профілактичну та інструктивну [68, с. 45].

С. П. Опенишев і В. А. Жуков визначають такі специфічні (властиві саме для державного фінансового контролю) функції: виявлення відхилень, аналізу причин відхилень; корекції; превенції (профілактики); правоохорони. Крім того, вчені вважають, що державний фінансовий контроль можна кваліфікувати як функцію соціального управління та правового регулювання [151, с. 7–8].

Якщо проаналізувати визначення згаданих вище авторів, то всі вони вказують насамперед на профілактичну (превентивну) функцію контролю. Рідше йдеться про інформаційну і сигнальну (виявлення відхилень) (табл. 2. 2).

На наш погляд, розглядаючи функції економічного контролю в різних площинах і з різних позицій, слід пам'ятати, що цих функцій явно недостатньо, навіть порівняно з обліком та іншими економічними науками, тому перелічимо дії, характерні для економічного контролю. Це, зокрема, за нашим переконанням, спостереження, нагляд, інспекція, пошук, перевірка, ревізія, профілактика, захист, виявлення,

сигналізування, доведення, оцінка, аналіз, планування, прогнозування, відшкодування, інформування, звітування, коригування, регулювання, мобілізація, дисциплінування, констатування, інструктування, висновкування, комунікація, пропонування (рекомендування), виховання, наукове пізнання, відображення, фіксування тощо.

Таблиця 2.2

Функції економічного контролю за різними літературними джерелами

№ з/п	Назва функції економічного контролю	Ф.Ф.Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко [19, с. 14]	А.В. Ді-кань [68, с. 45]	С.П. Опенишев, В.А.Жуков [151, с. 7–8]	Б.Ф.Усач [211, с. 12–13]	Спільні, або напів-спільні функції
1.	Профілактична	+	+	+	+	+
2.	Інформаційна		+		+	+
3.	Мобілізаційна				+	
4.	Перевіркова:					
	нормативно-правова				+	
	бюджетно-фондова				+	
	ресурсна				+	
	штатно-зарплатна				+	
	обліково-звітна				+	
	обчислювально-комп'ютерна				+	
5.	Сигнальна	+		+		+
6.	Інструктивна	+	+			+
7.	Аналізу причин відхилень			+		
8.	Корекції (регулювання)			+		
9.	Правоохорони (призупинка випадків економічних злочинів)			+		

З'ясуємо, як названі вище дії впливають на побудову та функціонування економічного контролю як системи.

На нашу думку, спостереження – це спосіб цілеспрямованого відстежування певних подій, фактів, тенденцій, що відбуваються з об'єктом контролю.

Нагляд – це, за нашим баченням, спосіб відстежування подій, фактів, тенденцій, що відбуваються з об'єктами контролю, і готовність суб'єктів контролю до здійснення їхнього регулювання (в разі потреби).

Інспекція – це, на нашу думку, спосіб контролю, що передбачає здійснення працівниками контролюючих органів відповідних дій з метою встановлення доцільності та правочинності господарських операцій, які проводило або проводить підприємство, організація, заклад.

Пошук – це, на наш погляд, суцільні або вибіркові контрольні заходи, спрямовані на виявлення потенційних господарських порушень, посадових зловживань та економічних злочинів.

Перевірка – це, за нашим переконанням, форма контролю, що здійснюється з метою встановлення фактичного стану справ у підприємстві, організації, закладі з тих або інших господарсько-фінансових питань.

Ревізія – це, з нашої позиції, форма контролю, спрямована на забезпечення законності та достовірності ведення обліку.

Профілактика – це, як вважаємо, процедура контролю, котра дає змогу підприємствам, організаціям, закладам запобігти (попередити) господарським порушенням, посадовим зловживанням і економічним злочинам.

Захист – це, за нашими переконаннями, здатність контролю захистити правові основи господарсько-фінансової діяльності, майна і коштів підприємств, організацій, закладів.

Виявлення – це, на наш погляд, момент установлення порушень, зловживань, економічних злочинів і, найголовніше, їхнє грамотне документування.

Сигналізування – це на нашу думку, властивість контролю подавати відповідні сигнали певним контролюючим органам, службам про порушення, відхилення від норм.

Доведення – це, як вважаємо, процес збирання доказів та їхнього закріплення у письмовій формі, в тому числі письмових пояснень, описів експериментів контролера.

Оцінка – це, за нашим баченням, процедура контролю з'ясування рівня ефективності та якості ведення обліку і фінансової звітності, фінансового стану підприємства, організації, закладу, збереження їхнього майна та коштів.

Оцінка може бути задовільною або незадовільною. В останньому разі контролер має вжити заходів для виправлення ситуації.

Аналіз – це, на нашу думку, прийом контролю, що дає змогу визначити основні чинники, що впливають на систему контролю, посилюючи або послаблюючи її.

Відшкодування – це, за нашим переконанням, процедура контролю, яка передбачає встановлення винуватця, аргументоване доведення його вини, розрахунок суми відшкодування. Крім того, в окремих випадках застосовують судове розслідування та присуд.

Інформування – це, з нашої позиції, усні або письмові повідомлення контролера про те, як проходить процес контролю; про виявлені факти (в тому числі такі, що потребують додаткового залучення працівників внутрішньофірмового, внутрішньовідомчого контролю, Державної податкової служби, Державної контрольно-ревізійної служби, Міністерства внутрішніх справ, Міністерства надзвичайних ситуацій, Національного банку України, Державного казначейства, Рахункової палати тощо) і тривалість їхнього виявлення; суть порушень, їхній зміст і суми збитків, яких зазнало підприємство, організація, заклад; винуватців порушень, розмір і ступінь їхньої відповідальності та наявність аргументованих письмових доказів і т. д.

Планування – це, на наш погляд, процедура контролю, що передбачає складання планів проведення контрольних заходів і поліпшення системи та ефективності здійснення контролю.

Прогнозування – це, на нашу думку, процедура контролю, що дає змогу передбачити поведінку об'єктів контролю і його майбутні результати.

Коригування – це, за нашим розумінням, прийом контролю, що передбачає здійснення певних дій, спрямованих на усунення виявлених під час його проведення відхилень від визначених наперед показників (норм, стандартів).

Регулювання – це, на нашу думку, система цілеспрямованих заходів, які здійснюють контролери з метою подолання умов та причин господарських порушень на макро-, мезо- і мікрорівнях.

Мобілізація – це, вважаємо, спосіб концентрації зусиль контролерів на певних напрямках контролю і у відповідні недовготривалі проміжки часу з метою вирішення пріоритетних його завдань.

Дисциплінування – це, на наш погляд, засіб контролю, спрямований на забезпечення дисципліни і відповідальності як у середовищі контролерів, так і облікових працівників.

Констатування (висновкування) – це, за нашим баченням, прийом письмового висловлення думки контролера щодо результатів ревізії чи

перевірки, проведені у відповідному підприємстві (організації, закладі) та належно оформлених актом або довідкою.

Пропонування (рекомендування) – це, на нашу думку, прийом, який застосовує контролер з метою формулювання власних пропозицій, рекомендацій за результатами ревізій, перевірок. Водночас із пропозиціями, рекомендаціями контролер (за потреби) може скласти план заходів, спрямованих на реалізацію матеріалів ревізій, перевірки, вказуючи назву заходу, відповідального виконавця, термін виконання.

Інструктування – це, за нашим переконанням, процедура роз'яснення (надання інструкцій) контролером тих або інших питань, пов'язаних з контролем, відповідним посадовим і матеріально відповідальним особам, а також членам групи контролерів (ревізорів).

Комунікація – це, на нашу думку, спосіб налагодження зовнішніх і внутрішніх зв'язків контролера, що дає йому змогу отримати певну довідкову інформацію, зіставити дані, одержувати і надавати поради і т. д., тобто ефективно та якісно виконувати роботу з фінансово-господарського контролю.

Виховання – це, на наш погляд, неперервний процес вироблення в суспільстві загалом і в тих осіб, яких перевіряють, зокрема таких позитивних рис, як чесність, порядність, відповідальність, а також система формування економічної свідомості.

Наукове пізнання – це, з нашої позиції, спосіб ґрунтовного і всебічного пізнання сегментів, закономірностей і механізмів розвитку фінансово-господарського контролю, що дає змогу активно протистояти господарським порушенням і зловживанням.

Відображення – це, як вважаємо, спосіб опису реального стану господарсько-фінансової діяльності підприємства та виявлення господарсько-фінансових порушень і зловживань під час проведення ревізій, перевірок, інспектування.

Фіксування – це, на нашу думку, спосіб реєстрації контрольно-ревізійної інформації на відповідних паперових або електронних носіях на всіх стадіях контрольного процесу. Тільки за умови фіксування контрольно-ревізійної інформації її можна тривалий період зберігати і використовувати.

Визначившись із термінами, характерними для економічного контролю, спробуємо їх пов'язати з функціями за підпорядкуванням його меті (рис. 2. 2).

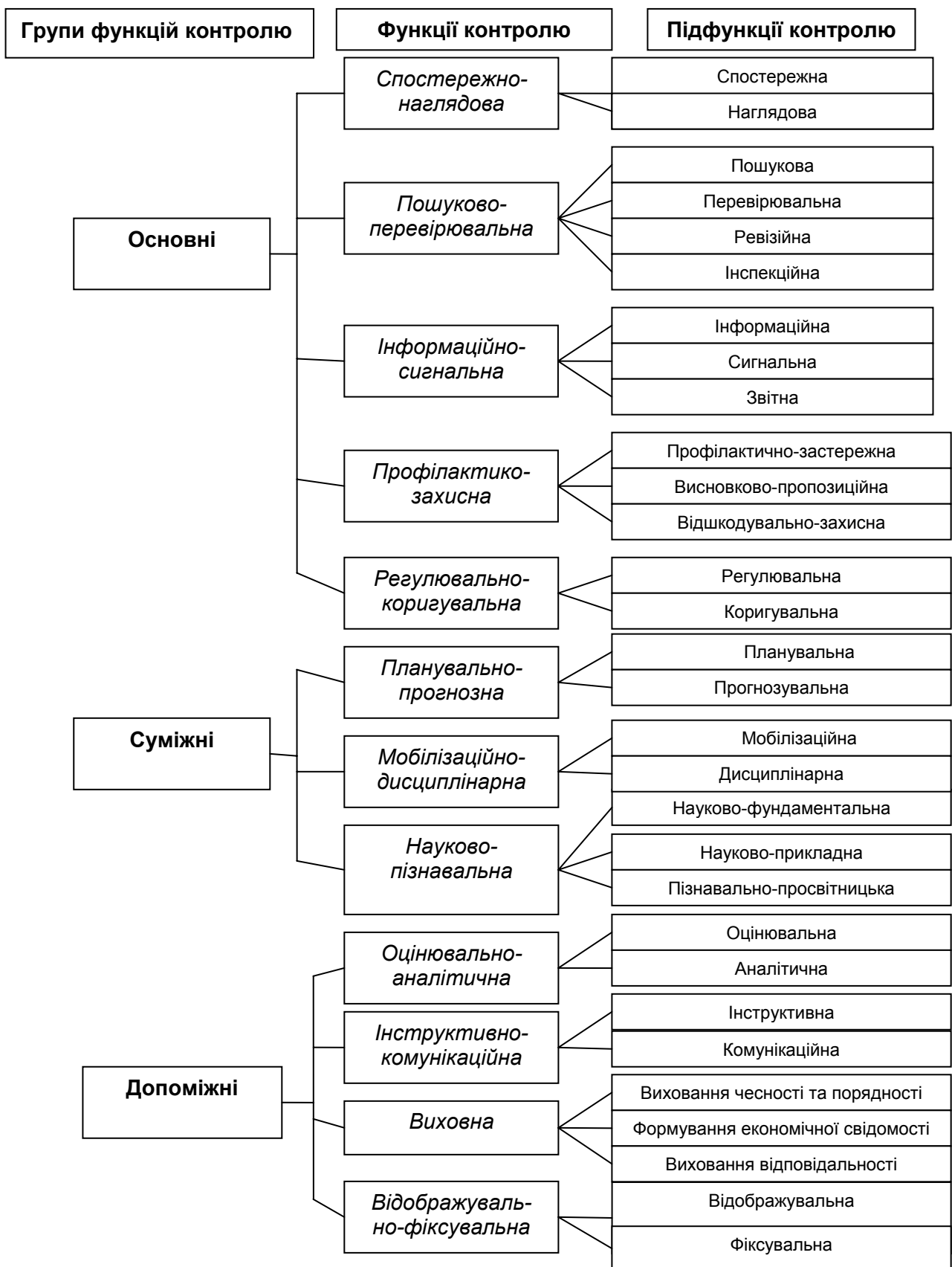


Рис. 2.2. Класифікація функцій економічного контролю за підпорядкуванням його меті

Таким чином, зазначимо, що функції обліку та контролю переважно подібні між собою, хоч і є певні з них, які значно відрізняються одна від іншої, відображаючи специфічні риси або обліку, або контролю.

2.3. Проблеми обліку й контролю за витратами та доходами підприємства і перспективи їхнього вирішення

Інформація з облікових джерел про витрати і доходи відіграє суттєву роль у забезпеченні формування стратегії й тактики будь-якого підприємства. Без такої інформації неможливо оперативно і якісно приймати різні управлінські рішення.

Метою обліку витрат і доходів підприємств, на нашу думку, є спостереження, ідентифікація, реєстрація, обробка, інтерпретація й передача інформації про витрати й доходи підприємств зовнішнім і внутрішнім її користувачам.

Теоретичні та методологічні основи обліку витрат і доходів заклали у своїх наукових працях: вітчизняні вчені-економісти І. О. Белебеха [7; 8], І. А. Білоусова [11; 12; 220; 221], М. Т. Білуха [13; 14; 15], О. С. Бородкін [17], Ф. Ф. Бутинець [19–22], Б. І. Валуєв [24], Ю. А. Верига [26; 27], Н. Г. Виговська [29], А. М. Герасимович [32], С. Ф. Голов [33–36], З. В. Гуцайлюк [42], М. Я. Дем'яненко [44], В. М. Жук [76], З. В. Задорожний [82], Г. Г. Кірейцев [95; 96], В. М. Костюченко [104], Я. Д. Крупка [105], М. В. Кужельний [106; 107], В. О. Ластовецький [113], В. Г. Лінник [98; 115], Ю. Я. Литвин [116; 117], В. Б. Моссаковський [133; 134], Л. В. Нападовська [137; 138], О. В. Олійник [148], Н. І. Пилипів [157], Н. Л. Правдюк [168], М. С. Пушкар [173–175], П. Т. Саблук [189], В. В. Сопко [199], Л. К. Сук [202; 203], П. Л. Сук [204], П. Я. Хомин [77; 216], М. Г. Чумаченко [12; 220; 221], В. Г. Швець [223], В. О. Шевчук [224], а також зарубіжні науковці Х. Андерсен [140], П. С. Безруких [6], І. М. Бєлий [10], К. Друрі [70], Р. Ентоні [228], Л. Ф. Зверенчук [87], Т. П. Карпова [92], Д. Колдуел [140], І. О. Ламикін [112], Б. Нідлз [140], С. А. Ніколаєва [141; 142], П. П. Новиченко [144; 145], В. Ф. Палій [154], В. К. Радостовець [176], Я. В. Соколов [196; 197], О. В. Соловйова [198], С. О. Стуков [201], М. В. Ткач [207], Ч. Т. Хорнгрен [240], А. Яругова [234] та ін.

В умовах економічної нестабільності України, коли доволі поширеним явищем є тіньова економіка, найскладніше виявити інформацію про витрати і доходи, оскільки керівництво підприємства нерідко усно рекомендує працівникам облікової служби свідомо не реєструвати частини витрат і доходів та не складати щодо них жодних форм носіїв інформації, тобто не здійснювати записи про ці господарські

операції. Ця проблема виникла переважно через діючу систему оподаткування в Україні, яка руйнує основи вітчизняної економіки. Інша облікова інформація (обліковозареєстрована), що проходить обробку, відповідним чином витлумачується та передається її користувачам у звичному порядку, визначеним наказом про облікову політику підприємства.

Визначальними ознаками об'єктів обліку витрат у підприємстві, на нашу думку, є такі:

- 1) витрати за місцями їхнього виникнення (витрати бригад, цехів, дільниць, відділів і т. д.);
- 2) витрати за центрами відповідальності;
- 3) витрати за ступенем їхнього зв'язку з виробництвом (на виробництво і не пов'язані безпосередньо з виробництвом);
- 4) витрати за видами діяльності (від звичайної (операційної, фінансової, інвестиційної та іншої) і надзвичайної діяльності);
- 5) витрати за їхнім складом (за економічними елементами і статтями калькуляції);
- 6) витрати на продукцію (одиничну, серійну та масову);
- 7) витрати з використанням нормативів (нормативні та понаднормативні);
- 8) витрати за способом перенесення їх на собівартість продукції (прямі та непрямі);
- 9) витрати, що визначаються залежно від впливу обсягу виробництва (постійні та змінні);
- 10) витрати за часовими ознаками (попереднього, звітного майбутніх періодів) і т. д.

Вагомими ознаками об'єктів обліку доходів підприємства вважаємо такі:

- 1) доходи за видами діяльності (від звичайної (операційної, фінансової, інвестиційної та іншої) і надзвичайної діяльності);
- 2) доходи за структурними підрозділами (центрами відповідальності);
- 3) доходи за часом їхнього отримання (минулих періодів; поточні (доходи звітного періоду); майбутніх періодів);
- 4) доходи з позиції валових доходів (валові доходи; невалові доходи (не включені до валових доходів));
- 5) доходи за видами реалізованих товарів і продукції;
- 6) доходи за видами виконаних робіт і наданих послуг;

- 7) доходи від участі у фінансових операціях (дивіденди, відсотки, роялті);
- 8) доходи за повнотою оплати (повністю оплачені, частково неоплачені, неоплачені);
- 9) доходи щодо оподаткування (оподатковувані; неоподатковувані);
- 10) доходи за ступенем очікуваності (дуже очікувані, очікувані, малоочікувані, несподівані);
- 11) доходи за географічними сегментами (місцеві (регіональні); доходи, що надійшли з інших регіонів країни; з країн колишнього Радянського Союзу (крім країн Прибалтики); з країн ЄС; з інших країн Європи; з інших країн світу);
- 12) доходи за ознакою виду активу, що надійшов як дохід (вітчизняна, іноземна валюти, цінні папери, необоротні та оборотні активи, зменшення заборгованості перед кредитором тощо);
- 13) доходи за визнанням (визнані; невизнані);
- 14) доходи за значимістю (значні; середні; незначні);
- 15) доходи за рівнем законності (законні (офіційні); незаконні (неофіційні));
- 16) доходи за частотою отримання (одноразові; періодичні (багаторазові); постійні (щоденні) тощо).

Отже, будь-яке підприємство, де ведеться систематизований облік витрат і доходів, має конкретизувати його мету та ознаки об'єктів. Це доцільно зробити, щоб відповідні працівники облікової служби підприємства знали, для чого потрібна інформація про витрати і доходи, за якими напрямками її готувати, з яких об'єктів та коли й кому передавати.

У системі обліку інформація про витрати та доходи підприємства є дуже цінною, багатогранною і швидкоплинною. Ця інформація за значимістю для її користувачів відповідає інформації про активи, зобов'язання та капітал підприємства.

Облік витрат і доходів підприємства постійно розвивається і поліпшується в результаті значних змін у засобах комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології та організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати й доходи підприємства.

Питанням обліку витрат і доходів підприємства приділяли значну увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-обліковці, а також практики (керівники підприємств, менеджери, фінансисти, податківці, практикуючі бухгалтери тощо). Проте ці проблеми настільки багатоаспектні, що були і залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. З огляду на це

для нашого дослідження усвідомлено обрана наукова тема, пов'язана з обліком витрат і доходів підприємств та вирішення цього питання в Україні.

Проблема, яку визначаємо, фрагментарно відображена в монографіях, наукових статтях, тезах, доповідях вітчизняних та зарубіжних науковців, які досліджували питання обліку та контролю за доходами й витратами: фінансового, податкового, управлінського тощо. Однак ці дослідники вивчали проблеми дотично, тобто наскільки це було потрібно для реалізації їхніх наукових інтересів. Отже, системного і всебічного дослідження вказаної проблеми в контексті розвитку глобальних процесів в економіці, світової фінансової кризи та зародження в Україні інформаційної економіки вчені-економісти не здійснили.

Слово «проблема» грецького походження і означає завдання, труднощі, тобто теоретичне або практичне завдання, яке потребує негайного вирішення.

До загальних проблем вітчизняного обліку, за нашим переконанням, можна зарахувати такі їхні групи: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі і т. д. Для наочності перелічені групи проблем зобразимо у вигляді дерева проблем (рис. 2.3).

Якщо проблеми, які містить дерево загальних проблем національної системи обліку, належним чином вирішувати на теоретичному, методологічному рівнях, то це дасть змогу отримати відповідну інформацію, що сприятиме зростанню ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємств. В іншому разі це негативно впливатиме на діяльність підприємств й спричинюватиме відповідні збитки.

Кожна основна проблема містить підпроблеми або мініпроблеми.

Теоретичні проблеми обліку стосуються загальнооблікових питань, термінів, предмета і методу бухгалтерського обліку, його основних елементів (прийомів і способів), обліку господарських процесів, плану рахунків і його побудови, облікових реєстрів сучасних форм обліку, фінансової та іншої звітності, національних положень (стандартів) і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й інших нормативно-правових актів щодо нього, історії та перспектив розвитку обліку в Україні, Європі та світі.

Методологічні проблеми обліку пов'язані з розробкою, вибором і застосуванням методів бухгалтерського обліку. Йдеться про методи нарахування амортизації, оцінки інвестицій і вибуття запасів, обліку витрат, калькуляції, порядку визначення курсових різниць тощо.



Рис. 2.3. Дерево загальних проблем національної системи обліку України [66, с. 8]

Технологічні проблеми обліку слід розглядати як сукупність способів і форм забезпечення вибору шляхів ведення бухгалтерського обліку та збереження його як цілісної функціональної системи. Технологічними проблемами обліку є такі: форми бухгалтерського обліку, план рахунків, система первинних носіїв інформації облікових реєстрів і форм різних видів звітності, способи забезпечення документообігу, внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового) контролю, інвентаризації майна та зобов'язання і т. д.

Організаційні проблеми обліку стосуються практичного втілення в діючу систему обліку теоретичних, методологічних і технологічних його досягнень, а також у галузі комп'ютерної техніки та зв'язку. До організаційних належать проблеми, пов'язані з формуванням достатнього обсягу й своєчасністю отримання корисної для користувачів інформації; управлінням документообігом (документопотоками); працею

бухгалтерів, обліковців; технічним, нормативно-правовим, інформаційним, ергономічним та соціальним забезпеченням бухгалтерського обліку; послідовним розвитком і постійним покращенням чинної системи бухгалтерського обліку тощо.

Кадрові проблеми обліку пов'язані з підготовкою, перепідготовкою фахівців, підвищенням рівнів культури і моралі, ступеня компетентності, рівня освіти, набуттям досвіду роботи, розстановкою й переміщенням кадрів та їхньою оплатою, матеріальним заохоченням, режимом праці й відпочинку.

Фінансові проблеми обліку стосується фінансування для підтримки досягнутого рівня бухгалтерського обліку, його динамічного розвитку і поетапного поліпшення. До них належать проблеми величини, термінів і джерел оплати за виконання обліково-звітних робіт; за придбані бланки форм первинних документів, облікових реєстрів звітності; за передплату спеціалізованих бухгалтерських журналів, газет; за придбану комп'ютерну та іншу оргтехніку, її встановлення, обслуговування і ремонт; за користування всесвітньою мережею Інтернет; за поштово-зв'язкові витрати; за виконання аудиторських, консультативних робіт і т. д.

Масштабні проблеми обліку виникають залежно від того, в яких масштабах (світових, континентальних, регіонально-континентальних, державних, регіональних, галузевих, групи підприємств, окремих підприємств) ведеться облікова політика або здійснюються заходи із стандартизації облікових процесів.

Рівневі проблеми обліку пов'язані з рівнями управління підприємством, групою підприємств (об'єднанням), тобто йдеться про облікові проблеми, які вирішують вища, середня та нижча ланки управління підприємством або для цих ланок управління.

Висвітливши загальні проблеми обліку, розглянемо проблеми обліку витрат і доходів підприємства як одиничного в загальному, тобто використаємо науковий метод дослідження – дедукцію.

Серед основних проблем обліку витрат і доходів підприємств в Україні, на нашу думку, провідною є проблема повноти і своєчасності відображення в системі обліку витрат і доходів. Ця проблема багатопланова, доволі складна і стосується всього суспільного ладу, але особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування і тіньового сегмента української економіки.

Нині власні витрати і доходи переважна більшість вітчизняних підприємств відображає неповністю. На нашу думку, рівень невідображення доходів коливається від 30% до 70%, а витрат – від 10%

до 50%, тобто витрати, вважаємо, відображають більш повно, ніж доходи. Це пов'язано з тим, що витрати складніше приховати, оскільки їх легше проконтролювати, ніж доходи.

Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці, тому в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата». Джерелом коштів для покриття цієї зарплати є «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції (робіт, послуг). Основних причин виникнення тіньових зарплат і доходів, переконані, є кілька: 1) вульгаризація ПДВ і наявність значного відсотка відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює податковий тягар на підприємства і не дає їм змоги розвиватись; 2) високий рівень корупції у державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які опосередковано впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливую ціну продажу; 3) відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які дали б змогу жорстко обмежити надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичні особи); 4) низька ефективність діючих форм, видів, типів, систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність та всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

З доходів підприємства насамперед занижується виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), унаслідок чого значно звужується база для оподаткування підприємств (організацій, закладів) податком на додану вартість. Вважаємо, що з метою посилення контролю за рухом податків, облік податку на додану вартість потрібно вести на окремому синтетичному рахунку (в класі рахунків 6 «Поточні зобов'язання»). Наприклад, у Російській Федерації ПДВ обліковують на окремому синтетичному рахунку 19. У балансі підприємства (ф. 1) доцільно передбачити виокремлення ПДВ рядками в активі та пасиві. Це можуть бути додатково введені рядки балансу 171 та 551 «За податком на додану вартість». У цьому разі відбудуться певні зміни у назвах рядків балансу 170 й 550, оскільки в них міститиметься назва «З бюджетом (без ПДВ)».

Наступною за важливістю, на нашу думку, є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємств. В XXI ст. – столітті інформаційної економіки – роль і значення інформації загалом та обліково-звітної зокрема зростає у десятки, сотні разів. Інформація

потрібна індивідуальному споживачеві в певну мить для вирішення конкретного управлінського завдання. Якщо споживач протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, дня) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі і у тому інформаційному зрізі, який його цікавить (у нашому разі інформацію про витрати та доходи підприємства), то проблема забезпечення максимальної оперативності інформації для нього буде вирішено. Якщо ж необхідну інформацію суттєво затримують або не нададуть взагалі, то виникне проблема інформаційного забезпечення, що спричинить значні труднощі як для самого підприємства (воно втратить позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростуть ризики неплатежів, ситуація на ринку буде недооціненою).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити на відповідність сучасним вимогам: порівняльність, однозначність трактування, достовірність, дохідливість і доречність. Сира, невідшліфована, незгрупована, належним чином неоформлена інформація про витрати і доходи підприємств може на деякий період загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських операцій, занижити або завищити деякі його витрати і доходи тощо.

Третьою проблемою обліку витрат і доходів підприємств, як вважаємо, є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами підприємств. Формування цієї інформаційної бази необхідне для України, оскільки, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу.

Ця ситуація може, незважаючи на всі інші чинники, означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує (але реалізує на тіньовому ринку й отримує тіньові доходи) і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів. Тіньові витрати нині є основним каталізатором для формування тіньових доходів, які загалом по Україні, за нашими припущеннями, оцінюються у понад 300–400 млрд. грн.

Якщо в Україні створити єдину інформаційну загальнодержавну (міжгалузеву) базу норм і нормативів, то на її основі можна розвивати

галузеві й відомчі норми та нормативи. Нормативна база, сформована в нашій державі у 1960–1980 р.р., застаріла і на більшості підприємств її не використовують. Лише окремі підприємства не відмовились від створеної у них нормативної бази, розвинули та поліпшили її, щоб застосовувати для потреб внутрішньогосподарського (внутрішньо-фірмового) контролю.

Норми і нормативи дають змогу упорядкувати діяльність підприємств, тому вважаємо, що наша законодавча і виконавча влада зобов'язана приділяти цьому питанню більше уваги з метою зменшення сум непродуктивних витрат (втрат) і необліковуваних доходів підприємства.

Ще однією важливою проблемою обліку витрат і доходів підприємств, на наш погляд, є проблема встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у зменшенні необґрунтованих витрат і зростанні поточних доходів цього підприємства. Нині комп'ютерна й організаційна техніка є в більшості функціонуючих вітчизняних підприємств, оскільки це актуальна та суворі вимога сучасного інформаційного періоду розвитку країни, цивілізації.

Кожному підприємству, доцільно, за нашим баченням, на початку року (кварталу) реалістично оцінювати власні потреби та фінансово-кредитні можливості щодо придбання або оренди (лізингу) комп'ютерної, організаційної техніки чи необхідності відмовитись від цього, надавши перевагу залученим для ведення обліку на договірній основі приватному професійному бухгалтеру, чи спеціалізованій фірмі за відповідну оплату. Логічно було б, на нашу думку, підприємствам складати кошториси витрат на комп'ютерну та організаційну техніку за квартал, рік.

Аналогічний кошторис можна складати для засобів комунікації (мобільних, стаціонарних, радіотелефонів), витрати на придбання, утримання та експлуатацію яких щорічно зростають, за нашими спостереженнями, приблизно на 15–20%, у тому числі кошторис витрат на ведення приватних (особистих) розмов, не пов'язаних із фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Щодо ролі комп'ютерної та оргтехніки у зростанні поточних доходів підприємства зазначимо, що за допомогою цієї техніки в режимі реального часу (он-лайн) зручно відстежувати динаміку дебіторської заборгованості, періодичність перерахування дебіторами несплачених сум за товари, продукцію (роботи, послуги) і встановлювати причини та обставини, за яких відбувається відтермінування платежів або приховане нехтування ними; здійснювати копіювання укладених угод;

розмножувати первинні документи, облікові реєстри і форми звітності; забезпечувати швидкісну комунікацію цього підприємства із зовнішнім світом.

Наступною проблемою обліку витрат і доходів є проблема рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємств щодо їхніх витрат і доходів чинному законодавству з обліку, та контролю, меті та завданням цих підприємств. Йдеться про те, що цю проблему підприємства можуть вирішити настільки, наскільки її потенційно можуть й хочуть вирішити головні бухгалтери цих підприємств. Головний бухгалтер є посадовою особою, від котрої на 80–90% залежить ефективність і якість обліково-контрольної системи підприємства.

Сучасному вітчизняному підприємству не потрібен головний бухгалтер-фотограф стану справ, а людина із задатками художника, поета економіки або невтомного вченого-здобувача для органічного поєднання теорії та практики життєдіяльності підприємства (фірми).

Нині, в умовах нормативно-правового валу, головний бухгалтер підприємства має володіти повною і вичерпною інформацією про нові нормативно-правові акти України, зміни та доповнення до чинних; вміти порівнювати, аналізувати, об'єктивно оцінювати, подавати власні пропозиції та грамотно застосовувати ці законодавчі акти на практиці, враховуючи специфіку діяльності підприємства; навчати своїх підлеглих тонкощів обліково-контрольної справи і бути її нестаріючим учнем; безперестанно дбати за позитивний імідж для підприємства, захищати його інтереси від занадто прискіпливих, не завжди компетентних і рідко ввічливих працівників державних контролюючих органів; бути мудрим порадиником й партнером керівника підприємства, проте завжди залишити за собою право звільнитись з посади, якщо керівник не бере до уваги раціональних пропозицій, а поспішно без попереднього обговорення, приймає важливі управлінські рішення, а потім несправедливо звинувачує головного бухгалтера у негативних наслідках діяльності підприємства, необґрунтовано використовує кошти й матеріальні ресурси, вважає працівників підприємства не колегами, а дешевою робочою силою тощо.

З позиції класичної військової стратегії, сучасне підприємство для того, щоб успішно витримувати атаки конкурентів й часових змін, повинно мати три лінії оборони: перша – керівник підприємства та його найближче оточення, друга – головний бухгалтер і обліково-контрольна команда; третя – працівники та симпатики підприємства. Всі ці люди є сильним захистом, бойовими лавами для наступу, резервами для

закріплення успіху й сталого динамічного розвитку. Якщо між встановленими лініями оборони немає живого пульсуючого зв'язку і відсутнє свідоме розуміння завдань кожного оборонця, то таке підприємство в сучасних умовах не може довготривало функціонувати.

Величина, деталізація, періодичність й обґрунтованість витрат і доходів підприємства на 99,1% залежать від працівників, згаданих вище людей (від стану їхнього здоров'я, настрою, заробітної плати, сімейного і соціального стану, мікроклімату в колективі, фахового та інтелектуального рівня, бажання працювати на реальний результат і т. д), тому в довготерміновій витратно-дохідній політиці підприємства людські ресурси мають бути основними витратнодоцільними і до-хідноформуючими чинниками його господарсько-фінансової діяльності.

Витратно-дохідну політику підприємства розуміємо як таку політику підприємства, що спрямована на мінімізацію його витрат і максимізацію отриманих доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобалістичних тенденцій, поведінки світової фінансової кризи та врахування низки базових суспільних вимог.

Метою витратно-дохідної політики підприємства є його цілеспрямована діяльність, що має забезпечити цьому підприємству мінімально можливі (за відповідних умов) витрати та максимально сприятливі доходи.

Об'єкти витратно-дохідної політики підприємства – це місця і точки витрат, а також джерела формування доходів. Суб'єктами такої політики є посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи; рядові працівники підприємства, які мають безпосереднє відношення до його витрат і доходів.

Звернемо увагу на проблему матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства. Ця проблема полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами (комп'ютерною та іншою обчислювальною технікою); програмним забезпеченням до неї; засобами комунікації; оргтехнікою; нормативно-правовими й інструктивними матеріалами; бланками (зразками) форм первинних документів, облікових реєстрів, звітності тощо; який рівень організації та ефективності ведення первинного і зведеного обліку, внутрішньофірмового (внутрішньогосподарського) контролю, формування звітної інформації.

Наші дослідження свідчать, що згадану вище проблему оптимально можна вирішити в тих підприємствах, керівники яких усвідомили, що

вкладати кошти у розвиток матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку і контролю цього підприємства не тільки вкрай необхідно, а й певною мірою вигідно та престижно [66, с. 11].

Проте не можна вирішувати це питання без належної підготовки. Насамперед потрібно забезпечити реалізацію стратегії послідовного розвитку підприємства, спрямованої на оновлення, закупівлю, облаштування, використання і фінансування матеріально-технічних засобів; проведення організаційних заходів для виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки.

Отже, в даному параграфі зроблена спроба висвітлити низку проблем обліку витрат і доходів підприємства. Проте усвідомлюємо, що підняті тут проблеми не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень, конкретизації, тим більше, що облік витрат і доходів підприємства – це ключовий сегмент його облікової системи, який залежить від форми власності, виду економічної діяльності, організаційно-правової форми, обсягів продажу, чисельності працівників і т. д.

Висновки до розділу 2

1. Метою обліку витрат і доходів підприємства є спостереження, ідентифікація, реєстрація, обробка, інтерпретація й передача інформації про витрати й доходи підприємства зовнішнім і внутрішнім її користувачам.

2. Облік та контроль витрат і доходів підприємства має ґрунтуватися на певних принципах: автономності витрат і доходів підприємства; безперервності діяльності та пов'язаних з нею витрат і доходів підприємства; періодичності розподілу витрат і доходів підприємства; історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів відповідно до витрат на їхнє виробництво і придбання; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення всіх господарських операцій щодо витрат і доходів підприємства; послідовності обраної облікової політики щодо витрат й доходів підприємства; обачності щодо запобігання заниженню витрат та завищенню доходів підприємства; превалювання змісту витрат і доходів підприємства над формою їхнього подання у фінансовій звітності; вимірювання і узагальнення всіх операцій з витратами і доходами підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (тисяч гривень).

3. Проаналізувавши принципи бухгалтерського обліку, пропонуємо щодо обліку витрат і доходів підприємства запровадити два нові

принципи: принцип цільової спрямованості витрат та принцип адресності доходів і витрат. Принцип цільової спрямованості витрат передбачає, що в процесі попереднього контролю за витратами або реєстрації господарських операцій з витратами бухгалтер звертатиме увагу на те, чи здійснювані (здійснені) витрати мають цільове спрямування на досягнення певних завдань господарсько-фінансової діяльності підприємства, чи ці витрати є нецільовими, що спричинює зростання збитків (втрат). Принцип адресності доходів і витрат означає, що доходи і витрати не можуть з'явитись нізвідки. Вони обов'язково повинні мати власні адреси. В разі, коли йдеться про доходи, то в платіжних документах обов'язково мають бути вказані дата, сума, від кого і за що отримані ці доходи. Щодо витрат, то тут необхідно зазначити дату, суму витрат, на які товари (роботи, послуги) вони здійснені, хто відповідальний за здійснення цих витрат, хто отримав вигоду (доходи) від них (кому оплачено, нараховано заробітну плату тощо), на який об'єкт обліку ці витрати віднесені або будуть віднесені.

4. До загальних проблем вітчизняного обліку можна зарахувати такі групи проблем: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі і т. д. Теоретичні проблеми обліку стосуються загальнооблікових питань. Методологічні пов'язані з розробкою, вибором і застосуванням методів бухгалтерського обліку. Технологічні проблеми обліку є сукупністю способів і форм забезпечення вибору напрямку ведення бухгалтерського обліку і збереження його як цілісної функціональної системи. Організаційні передбачають практичне втілення в чинну систему обліку теоретичних, методологічних і технологічних його досягнень, а також досягнень у галузі комп'ютерної техніки та зв'язку. Кадрові проблеми обліку стосується підготовки, перепідготовки фахівців, рівнів культури і моралі, ступеня компетентності, рівня освіти, досвіду роботи, розстановки й переміщення кадрів та їхньої оплати праці, матеріального заохочення, режиму праці й відпочинку. Фінансові проблеми обліку пов'язані з фінансуванням для підтримки досягнутого рівня бухгалтерського обліку, його динамічного розвитку і поступового поліпшення. Масштабні виникають залежно від масштабів ведення облікової політики або здійснення заходів із стандартизації облікових процесів. Рівневі проблеми обліку пов'язані з рівнями управління підприємством, групою підприємств (об'єднанням).

5. Вперше в науковий обіг введено поняття «витратно-дохідна політика», яку слід розуміти як політику підприємства, спрямовану на мінімізацію його витрат і максимізацію отриманих доходів за умови

дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобалістичних тенденцій, поведінки світової фінансової кризи та врахування низки базових суспільних вимог.

6. Класифікувати функції обліку варто насамперед за підпорядкуванням меті обліку на: основні, суміжні, допоміжні групи. До основних функцій обліку, за нашим переконанням, належатимуть: інформаційно-звітна та оцінювально-прогнозувальна, до суміжних – контрольно-попереджувальна й науково-пізнавальна; допоміжних – виховна, регулююча, розрахунково-платіжна і відображувально-фіксувальна. Кожній функції обліку відповідає від 2 до 5 підфункцій (загалом їх 23).

7. Відобразити у функціях обліку необхідно такі його сегменти без яких облік не був би обліком. Це, зокрема, оцінка, прогноз, розрахунки, платежі, контроль, попередження порушень і зловживань, звітність, інформація, відображення та фіксування фактів господарської діяльності.

8. Досліджуючи функції економічного контролю в різних його площинах і з різних позицій, вважаємо, що цих функцій недостатньо навіть порівняно з обліком та іншими економічними науками, тому пропонуємо сформулювати 3 групи функцій контролю (основні, суміжні та допоміжні), 12 функцій і 30 підфункцій. До основних функцій економічного контролю відносимо такі: спостережно-наглядова, пошуково-перевірляльна, інформаційно-сигнальна, профілактико-захисна, регульовально-корегувальна. Запропонована класифікація функцій дасть змогу науковцям по-іншому сприймати економічний контроль і краще розуміти його основне призначення.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. **Форми (системи) й методи обліку витрат і доходів підприємств**

Форма (система) – це, на нашу думку, сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною, регламентованою нормативно-правовими актами України, технологією.

М. Ф. Огійчук стверджує, що форму обліку слід розуміти як «...організацію рахункових записів і порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, які повинні забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту і достовірність узагальнення бухгалтерського обліку всіх багатогранних господарських операцій, які відбуваються на підприємстві» [147, с. 11–12].

Особливо цінним є те, що науковець не тільки з'ясовує суть поняття «форма обліку», він також установлює основні принципи, за якими можна ідентифікувати ту або іншу форму. Вважаємо, що їх слід називати не принципами, а критеріями, оскільки останні дають змогу виокремити відповідну форму із їхньої сукупності.

До основних принципів (критеріїв) ідентифікації форм обліку, на думку М. Ф. Огійчука, належать: структура реєстрів синтетичного обліку, взаємозв'язок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, зовнішня форма реєстрів, послідовність і спосіб записів, кількість реєстрів [147, с. 12].

Як відомо, вітчизняні підприємства нині застосовують (на власний вибір) одну з шести таких форм (систем) обліку: меморіально-ордерну, журнально-ордерну, журнальну, автоматизовану (комп'ютиризовану), просту та спрощену.

Меморіально-ордерна форма найдавніша із сучасних форм обліку, оскільки виникла в 1928–1930 р.р. на основі меморіальних ордерів [147, с. 12].

Меморіальні ордери – це нагромаджувальні відомості, де інформація формується в хронологічному порядку і за певним напрямком господарських операцій. Меморіально-ордерну форму обліку застосовує нині незначна кількість підприємств. Незважаючи на це, вказана форма обліку розвинулась, навіть, в автоматизованій власній версії.

Журнально-ордерна форма обліку започаткована, як стверджував П. П. Німчинов, у 1946 р. [143, с. 198]. У промисловості вона використовується з 1950 р., а в інших галузях економіки – з 1 січня 1960 р. [71] журнально-ордерна форма, що ґрунтується на журналах-ордерах [21, с. 382].

Журнали-ордери порівняно з меморіальними ордерами є більш удосконаленими, оскільки в них використаний шаховий принцип побудови облікового реєстра, а це дає змогу посилити контрольну функцію обліку і значно зменшити кількість записів, які необхідно здійснити бухгалтеру для отримання синтетичної інформації.

Журнальна форма обліку в Україні з'явилась наприкінці 2000 р., коли Міністерство фінансів затвердило сім нових журналів обліку (за журнально-ордерної форми – 17 журналів-ордерів), 16 відомостей аналітичного і одна позабалансового обліку (за журнально-ордерної форми – майже 50 відомостей аналітичного обліку).

Журнальна форма обліку – це, на нашу думку, вдосконалена журнально-ордерна форма обліку, що є простішою і зручнішою у користуванні, ніж її попередниця.

Журнальна і журнально-ордерна (пристосована бухгалтерами до нового Плану рахунків) форми обліку співіснують паралельно, хоча більшість вітчизняних підприємств надали перевагу першій.

Так нові журнали та відомості пристосовані не до старого, а до нового вітчизняного Плану рахунків бухгалтерського обліку зразка 1999 р. Ці два Плани рахунків (1985 та 1999 р.) суттєво відрізняються один від одного як за принципами побудови (на наш погляд, виробничо-матеріальний і капітало-зобов'язувальний), так і за структурою (розділи та класи). Крім того, один План функціонував в умовах радянської адміністративно-командної системи, коли Україна перебувала в складі союзної держави і реально не була суб'єктом міжнародного права. Інший – в умовах ринкової економіки, коли Україна стала незалежною державою, а відповідно суб'єктом міжнародного права.

У першому разі вважаємо, що План рахунків сприяв розвитку виробництва і контролю за виконанням планових завдань на рівні підприємства, його сегментів та конкретних виконавців, а в другому – розвитку ринкового середовища і захисту грошово-майнових прав власників. Відповідно один План рахунків – результат наукових пошуків і досягнень науковців та практиків обліку альтернативної до капіталістичного ладу провідної соціалістичної держави, а інший – не зовсім вдала копія Плану рахунків, що нині функціонує в національній економіці Франції, оскільки прийнятий під тиском Міжнародного валютного фонду на не вигідних для України умовах (маємо на увазі методологічні, фінансові, матеріальні й трудові втрати).

Власну позицію щодо структури і назв синтетичних рахунків ще у проекті нового Плану рахунків автор монографії висловив в одній із своїх

статей (1994 р.). [62, с. 11–12], а щодо труднощів у реформуванні обліку – в тезах виступу в тодішньому Житомирському інженерно-технологічному інституті (нині Житомирський державний технологічний університет) у 2000 р. [48, с. 63–65].

Щодо журнально-ордерної форми обліку вважаємо, що вона пройшла апробацію часом і її можна успішно використовувати й надалі не лише за ручного, а й за автоматизованого способу обробки облікової інформації.

Для синтетичного обліку витрат підприємства за журнальної форми обліку використовують Журнал 5 або 5А, який складається із чотирьох розділів: 1) списання витрат періоду діяльності на фінансові результати; 2) нагромадження витрат з податку на прибуток, витрат фінансової та інвестиційної діяльності, інших витрат (кореспонденція дебету цих рахунків із кредитом відповідних рахунків (з журналів 1, 2, 3, 4, 6); 3) для Журналу 5 передбачено розділ III «Витрати діяльності», де дебет рахунків 20; 90–93; 99 кореспондує з кредитом рахунків 20; 22–26; 28; 39; 65; 66; 91 та інших; для Журналу 5А плюс додатково кореспонденція з кредитом рахунків 80–84); і розділ III Б «Витрати за елементами», де дебет рахунків 80–84 вступає у кореспонденцію з кредитом рахунків 20; 22; 39; 65; 66 й іншими; 4) розділ 4 Журналу 5 або 5А не пов'язаний безпосередньо з витратами (за винятком транспортно-заготівельних витрат); у ньому фіксують аналітичні дані до рахунка 28 «Товари».

Висловимо зауваження щодо назв розділу III Журналу 5 і розділу III А Журналу 5А. На нашу думку, їх треба називати не витратами діяльності, а витратами на виробництво, іншу звичайну і надзвичайну діяльність. Цю пропозицію можна пояснити тим, що в цих розділах відображається кореспонденція за статтями витрат на рахунках 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 99 «Надзвичайні витрати».

Проте в Журналі 5 або 5А відображають лише поточні витрати, а капітальні витрати, пов'язані з капітальним будівництвом, придбанням (виготовленням) необоротних активів, формуванням біологічних активів у синтетичному вигляді фіксують у Журналі 4 (розділ II), а в аналітичному вигляді – у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій за субрахунками і окремими показниками до них.

Звернемо увагу на те, що (і на цьому наголошує багато дослідників) до Журналу 5 або 5А варто мати хоча кілька Відомостей аналітичного обліку витрат підприємства. На наш погляд, це могли б бути такі

Відомості аналітичного обліку витрат: 1) витрати на виробництво (ф. 5.2); 2) собівартості реалізації та витрати на збут (ф. 5.3); 3) на іншу операційну діяльність (ф. 5.4); 4) на фінансову та інвестиційну діяльність (ф. 5.5); 5) на надзвичайну діяльність (ф. 5.6).

Синтетичний і аналітичний облік доходів підприємства ведуть у Журналі 6, який має два розділи: 1) кореспонденція кредита рахунків 70–76; 79 з дебетом рахунків 10–16; 19; 20; 22–26; 28; 30; 31; 33–37; 42; 44; 48–53; 55; 60–66; 68; 69; 70–76; 97; 2) аналітичні дані про доходи за їхніми статтями (19 статей, що певним чином належать до п'яти розділів).

У Журналі 6, на нашу думку, відповідно як у Журналі 5 або 5А, доцільно запровадити низку відомостей аналітичного обліку доходів від: 1) реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ф. 6.1); 2) іншої операційної діяльності (ф. 6.2); 3) фінансової та інвестиційної діяльності (ф. 6.3); 4) надзвичайної діяльності (ф. 6.4).

За журнально-ордерної форми обліку (до 2001 р.) для обліку витрат підприємства використовували журнали-ордери 10/2 та 10/3, а для обліку доходів – журнал-ордер 11 і відповідні відомості аналітичного обліку до нього (ф. 11а; 11б; 11в; 11г).

Підприємства агропромислового комплексу України продовжують вести облік за журнально-ордерною формою, пристосувавши належним чином колишні форми журналів-ордерів до Плану рахунків зразка 1999 р. [129].

Після завершення світової війни в Україні пришвидшеними темпами розвивалась промисловість із випуску електронно-обчислювальних машин. Це призвело до широкого їхнього застосування в усіх галузях виробничої та невиробничої діяльності людини, в тому числі й у сфері обробки, узагальнення, зберігання й передавання обліково-економічної інформації.

На початку 1960-х рр. постало питання про перехід від ручних форм обліку до механізованої.

Таблично-перфокарткову форму обліку застосовували різне, оскільки інформацію з первинних документів треба було повторно набирати на перфокартах, де нерідко допускались помилки й інформацію доводилось перенабирати вже на нових перфокартах. Обробка та узагальнення інформації здійснювались не в самому підприємстві, а в районних (міських) машино-лічильних станціях (Р(В)МЛС), що підпорядковувались районним (міським) відділам статистики, куди підприємство змушене було доставляти транспортом згруповані в пачки первинні документи. Крім того, відбувались періодичні затримки як зі здаванням первинних документів підприємствами на

обробку, так і з отриманням узагальнених даних (табуляграм) від машинно-лічильної станції; виникали проблеми комунікації між замовником і виконавцем щодо правильності та чіткості записів у первинних документах.

Першим варіантом механізованої форми обліку стала таблично-перфокартова, що отримала цю назву в червні 1963 р. від слів «табуляграма» (тобто вихідна таблиця з узагальненою інформацією, отриманою в результаті обробки перфокарт) та «перфокарта» (проміжний носій інформації) [21, с. 393].

За таких умов підприємства прагнули будь-якими способами відмовитись від механізації обліку і навіть відмовлялись, переходячи на ручний спосіб обліку і продовжуючи сплачувати Р(В)МЛС відповідну щомісячну плату за обробку та узагальнення даних про власну господарсько-фінансову діяльність.

З одного боку, відсоток рівня механізації обліку в підприємствах району (міста) формально залишився стабільним, що влаштовувало керівні органи району (міста), які відповідали перед вищим керівництвом за цей показник, а з іншого боку, підприємство позбувалось зайвих клопотів від незручної механізації обліку, що потребувала якихось докорінних змін на користь підприємства.

Для кращого розуміння змін, зумовлених таблично-перфортковою формою обліку, наведемо перелік табуляграм, які використовували сільськогосподарські підприємства за комплексної механізації обліку в 1970–1980-х рр. (табл. 3.1), що здійснювались на базі обчислюваного комплексу ВК М-5000.

Таблиця 3.1

Облікові реєстри, пов'язані з витратами і доходами підприємств за таблично-перфорткової форми обліку (за матеріалами сільськогосподарських підприємств)*

Номер табуляграми	Назва табуляграми	Сфера застосування	
		у сільськогосподарському підприємстві	за його структурними підрозділами
1	2	3	4
33	Відомість обліку витрат на виробництво	+	
34	Відомість обліку витрат на виробництво		+
35	Відомість обліку витрат на виробництво за статтями витрат	+	
36	Відомість обліку витрат на виробництво за статтями витрат		+

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
37	Відомість обліку виходу продукції і наданих послуг	+	
38	Відомість обліку виходу продукції і наданих послуг		+
23	Відомість реалізації сільськогосподарської продукції, товарно-матеріальних цінностей (послуг)	+	
24	Відомість реалізації сільськогосподарської продукції, товарно-матеріальних цінностей (послуг)		+

*Примітка. Складено автором за даними [156, с. 7–59].

Наведені в табл. 3.1 відомості (табуляграми) побудовані за двома сферами застосування: 1) у підприємстві загалом; 2) за його структурними підрозділами. В першому разі застосовують синтетичний облік, а в другому – аналітичний. Зауважимо, хоч табуляграми були стандартизованими для всієї країни, проте інформацію з них бухгалтери могли отримувати щомісячно на 3–5 днів швидше, ніж за даними ручних форм обліку, що само собою було більш результативним.

Водночас сільськогосподарські підприємства, що працювали за журнально-ордерною формою обліку щодо витрат підприємства, використовували відповідні основні реєстри (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Облікові реєстри, пов'язані з витратами підприємств за журнально-ордерною формою обліку (за матеріалами сільськогосподарських підприємств)*

Номер облікового реєстру	Назва облікового реєстру
10	Журнал-ордер (за кредитом рахунків виробничих витрат і т. д.). Згодом журнал-ордер 10 був поділений на три частини: 10/1 – облік запасів, 10/2 – облік виробничих витрат, 10/3 – облік оплати праці та відрахувань
10 а	Книга обліку витрат і виходу продукції рослинництва
10 б	Книга обліку витрат і виходу продукції тваринництва
10 в	Відомість «Зведений облік витрат за допоміжним, промисловим і непромисловим виробництвами і господарствами»
10 г	Відомість «Загальногосподарські витрати рослинництва»
10 д	Відомість «Загальногосподарські витрати тваринництва»
10 е	Відомість «Загальногосподарські витрати, витрати майбутніх періодів і резерв наступних платежів»

*Примітка. Складено автором за даними [156, с. 186–187].

З даних табл. 3.2 видно, що журнал-ордер 10 (журнал-ордер 10/2) забезпечував узагальнення даних щодо виробничих витрат на рівні синтетичних рахунків, а книги 10а, 10б та відомості 10в, 10г, 10д, 10е – на рівні аналітичних рахунків, що дало змогу найповніше деталізувати про витрати підприємства за місяць і з початку року. Ця деталізація є особливо цінною для проведення аналізу господарсько-фінансової діяльності, внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового) контролю за виробничими і невиробничими витратами, а також для планування та моделювання витрат підприємств.

Щодо облікових реєстрів, де відображались доходи підприємств, за журнально-ордерною формою, то вони перелічені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Облікові реєстри, пов'язані з доходами підприємств
за журнально-ордерною формою обліку (на матеріалах
сільськогосподарських підприємств)***

Номер облікового реєстру	Назва облікового реєстру
11	Журнал-ордер за кредитом синтетичних рахунків: 45 «Товари відвантажені, виконані роботи і послуги»; 46 «Реалізація»; 64 «Розрахунки із заготівельними організаціями» (за Планом рахунків, що діяв до 2000 р.)
11 а	Відомість Реалізації продукції, товарно-матеріальних цінностей і послуг – узагальнюючий місячний реєстр аналітичного обліку реалізації продукції та розрахунків з покупцями. Цю відомість відкривають на кожен групу товарно-матеріальних цінностей і послуг, а також переносять дані з відомостей 11в і 11г
11 б	Відомість за рахунком 46 «Реалізація» (зведені дані зростаючими підсумками з початку року). Відкривається, як відомість 11а, щомісячно
11 в	Відомість Реєстру документів з реалізації сільськогосподарської продукції
11 г	Відомість Реєстру документів з реалізації продукції, матеріалів і послуг

*Примітка. Складено автором за даними [156, с. 151].

Дані табл. 3.3 свідчать про те, що процес реалізації товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг доволі складний, оскільки потребує вичерпної інформації за видами, групами, назвами і каналами реалізації; натуральною і заліковою масами; цінами та якістю; платниками і видами дебіторської заборгованості тощо.

Синтетичний облік доходів від реалізації продукції, робіт, послуг до 2000 р. здійснювався на синтетичному рахунку 46 «Реалізація».

Вітчизняні вчені-економісти неодноразово вказували на унікальність цього рахунка, за ним можна постійно простежувати співвідношення витрат (дебет рахунка) і доходів (кредит рахунка), пов'язаних з реалізацією продукції, товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг.

Проте нині цей рахунок не застосовують, а операції, пов'язані безпосередньо з реалізацією, обліковують на чотирьох синтетичних рахунках: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи», 90 «Собівартість реалізації» та на одному синтетичному рахунку дотично: 93 «Витрати на збут».

Згодом таблично-перфокарткову форму обліку було дещо вдосконалено, змінивши табуляграми на машинограми. Проте докорінні зміни в незручних формах обліку відбулись з появою комп'ютерів на початку 1990-х рр. Відповідно з цього періоду і донині темпи автоматизації обліку неперервно нарощуються і у більшості великих і середніх підприємств облік повністю автоматизований. Автоматизований облік і процес підготовки та передавання зовнішньої звітності (в тому числі державним органам виконавчої влади) нині здійснюється за допомогою електронної пошти.

У 2000-х рр. порівняно з 1980-ми рр. в Україні значно зросла кількість суб'єктів підприємницької діяльності, відповідно зменшились обсяги їхньої діяльності, кількість працюючих.

У дрібних підприємствах, за нашою оцінкою, працює в середньому 1–3 особи, у малих – 8–10 осіб, у середніх – 25–30 осіб, у великих – 80–100 осіб, а в дуже великих – від 100 осіб і більше. Обсяги діяльності перших вимірюються у тисячах гривень, других – десятках тисяч, третіх – сотнях тисяч, четвертих – у мільйонах, а в п'ятих – у мільйонах і десятках мільйонів гривень.

З позиції бухгалтерського обліку, на наш погляд, перші ведуть простий (примітивний) облік, який не потребує складання фінансової звітності, а оподаткування відбуваються у вигляді фінансової місячної або річної плати за право здійснювати відповідний вид діяльності; облік переважно ведуть власники підприємства вручну або на персональних комп'ютерах (ПК). Другі ведуть спрощений облік, який передбачає складання спрощеної фінансової звітності. Оподаткування переважно здійснюється за спрощеною системою, тобто 6% із суми виручки від реалізації без урахування акцизного збору в разі сплати ПДВ або 10% від суми виручки від реалізації за мінусом акцизного збору в разі зарахування ПДВ до єдиного податку. Облік ведуть або власники підприємств, або професійний бухгалтер вручну чи на ПК. Треті ведуть повноформатний облік, що ґрунтується здебільшого на журнально- або меморіально-ордерній формі; фінансова звітність подається за всіма формами цієї звітності; оподаткування звичайне; облік ведуть 1–2 професійні бухгалтери на ПК. Четверті здійснюють облік авто-

матизовано, в локальній комп'ютерній мережі; фінансова звітність звичайна; оподаткування дещо ускладнене; облік здійснюють 3–7 професійних бухгалтерів на персональних комп'ютерах. П'яті ведуть облік підвищеної складності, повністю автоматизований, що потребує розгалуженої комп'ютерної мережі; фінансова звітність є консолідованою; передбачає складне і певною мірою конфліктне оподаткування; облік ведуть десятки професійних бухгалтерів на ПК.

У другій половині 1980-рр. з'явилися кооперативи. З їхньою появою виник спрощений облік, де замість журналів-ордерів почали застосовувати Книгу обліку господарських операцій (ф. № К-1), 9 відомостей обліку (ф. № № ВК-1-ВК-9) та План (кошторис доходів і витрат) (ф. № К-2) [23, с. 11–17].

Водночас дрібні підприємства могли використовувати просту форму обліку, коли достатньо було вести лише Книгу або Журнал господарських операцій. Цей облік дав змогу зіставити загальну суму витрат і загальну суму доходів підприємства з метою визначення загальної суми прибутку або збитку підприємства. На початку 1990-х рр. це був прибуток, а нині – наприкінці 2000-х рр. – це переважно збиток.

Пояснити цю ситуацію можна не стільки наслідками світової фінансової кризи, скільки тим, що існуюча в нашій країні корупція найбільше вигідна великому підприємству, оскільки вона не дає змоги малим підприємствам виживати в особливих умовах розвитку вітчизняної економіки, яку, на наш погляд, слід назвати «економіка змови» або «економіка кланів».

Переваги автоматизованих форм обліку над ручними в тому, що в умовах автоматизації практично немає потреби в рутинній праці працівників обліку, значно пришвидшується процес обробки та отримання узагальнених даних, у кілька разів зменшуються витрати на одержання тих або інших звітів, не потрібно великих спеціально обладнаних приміщень для зберігання архівної інформації. Проте, незважаючи на досконалість автоматизованих форм обліку, вони мають значні недоліки.

Р. Ентоні та Дж. Ріс до таких недоліків зараховують, по-перше, ускладнення процесу контролю за записами, оскільки зберігання даних й арифметичні дії сховані від споглядання; по-друге, керівництво і менеджери підприємств вимагають від працівників обліку велику кількість різних звітів, що, на їхню думку, призводить до збільшення непродуктивних витрат часу цих працівників, зростання витрат на папір і електроенергію, пришвидшення зношеності персональних комп'ютерів і множильної техніки [228, с. 75–76].

Проведений вище аналіз розвитку форм (системи) обліку в Україні дає змогу зробити важливий висновок, що всі сучасні вітчизняні форми (системи) обліку перебувають під значним часовим впливом з проміжком 10–20 років, протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології та організації обліку, суспільно-політичній ситуації в державі та світі загалом. Якщо такий проміжок накласти на період з 1905 до 2009 р., то отримаємо наступне: 1) 1905–1921 рр. це період революційних подій Першої світової і громадянської воєн. Призупинено розвиток обліку для капіталістичного виробництва; 2) 1922–1938 рр. – міжвоєнний період. Зародження обліку для соціалістичного способу виробництва; запровадження меморіально-ордерної форми обліку; формування і розвиток концепції нормативного методу обліку витрат і калькуляції собівартості (радянський аналог американської системи обліку стандартних витрат – «стандарт-кост»); 3) 1939–1955 рр. – період Другої світової війни та повоєнної відбудови зруйнованої війною радянської економіки. Розвиток концепції обліку в надзвичайних для країни умовах; картковий облік продуктів та інших життєво важливих цінностей; посилення контрольної функції обліку та відповідальності громадян за збереження і використання майна і коштів; зародження та переслідування в СРСР ідей кібернетики; поява перших радянських обчислювальних машин; формування і практична реалізація у промислових підприємствах журнально-ордерної форми обліку; перший досвід механізації деяких ділянок радянського бухгалтерського обліку в колгоспах Київської області; 4) 1956–1975 рр. – період політичної відлиги і спроб економічного реформування радянського ладу. Повсюдне запровадження єдиної журнально-ордерної форми обліку і Плану рахунків бухгалтерського обліку; формування ідеї та розвиток таблично-перфоткової форми обліку; перша спроба запровадження в сільському господарстві чекової форми обліку; реалізація Плану впровадження комплексної механізації бухгалтерського обліку; 5) 1976–1991 рр. – період застою, перебудови і розпаду радянського ладу. Подальший розвиток комплексної механізації обліку; впровадження бухгалтерського обліку на базі електронних бухгалтерських машин (ЕБМ) і мікроЕОМ; автоматизація чекової та нормативно-чекової форм планування, обліку; розвиток бригадного, колективного, сімейного, орендного підряду; створення нового Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій, закладів (1985 р.); розроблення методик ведення обліку за спрощеною і простою формами обліку; 6) 1992 р. і донині – період зародження зовнішньої невизначеності та поборювання значних внутрішніх протиріч новітньої держави – України. Виникнення в Україні облікової

системи, зорієнтованої на європейську (континентальну) систему обліку; розроблення, обговорення й ухвалення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національного Плану рахунків; національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Отже, форми (системи) обліку витрат і доходів підприємства перебувають під значним впливом творчої думки облікової громадськості, видозмінюються і поліпшуються відповідно до умов певного історичного розвитку держави, розвитку інформаційних систем і комп'ютерної (обчислювальної) техніки.

3.2. Традиційні та запозичені методи обліку витрат і доходів підприємств: класифікація та специфіка застосування

Важливе значення в обліку витрат і доходів підприємств мають їхні методи.

Методи обліку витрат і доходів підприємства варто розуміти, на нашу думку, як сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат і доходів.

Т. Г. Маренич розглядає методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції відокремлено. На думку дослідниці, методом обліку доцільно називати сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) із формування з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) й управління ними [123, с. 21–23].

Метод калькулювання Т. Г. Маренич визначає як спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання, а прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості. Вчена вважає, що слід брати до уваги таких два методи калькулювання собівартості продукції: 1) послідовного підсумовування витрат; 2) прямого нагромадження витрат [123, с. 24].

Дослідниця класифікувала методи витрат за 7 ознаками, виокремивши 16 методів. Науковець стверджує, що визначальною ознакою в застосованій класифікації є перша – за складом об'єктів обліку. За цією ознакою Т. Г. Маренич виділяє аналітичні (види продукції виробництв, технологічні процеси, окремі замовлення, переділи, технологічні параметри вироблюваної продукції, види витрат та ін.) і госпрозрахункові позиції (структурні підрозділи, центри відповідальності, місця виникнення витрат, географічні сегменти та ін.). Інші шість ознак дослідниця вважає такими, що дають змогу деталізувати витрати підприємства, проте не менш важливими за значимістю, ніж витрати за складом об'єктів обліку (дод. Б.1).

Традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно, на нашу думку, відобразив В. Ф. Палій, який виокремив два основних: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку (рис. 3.1).

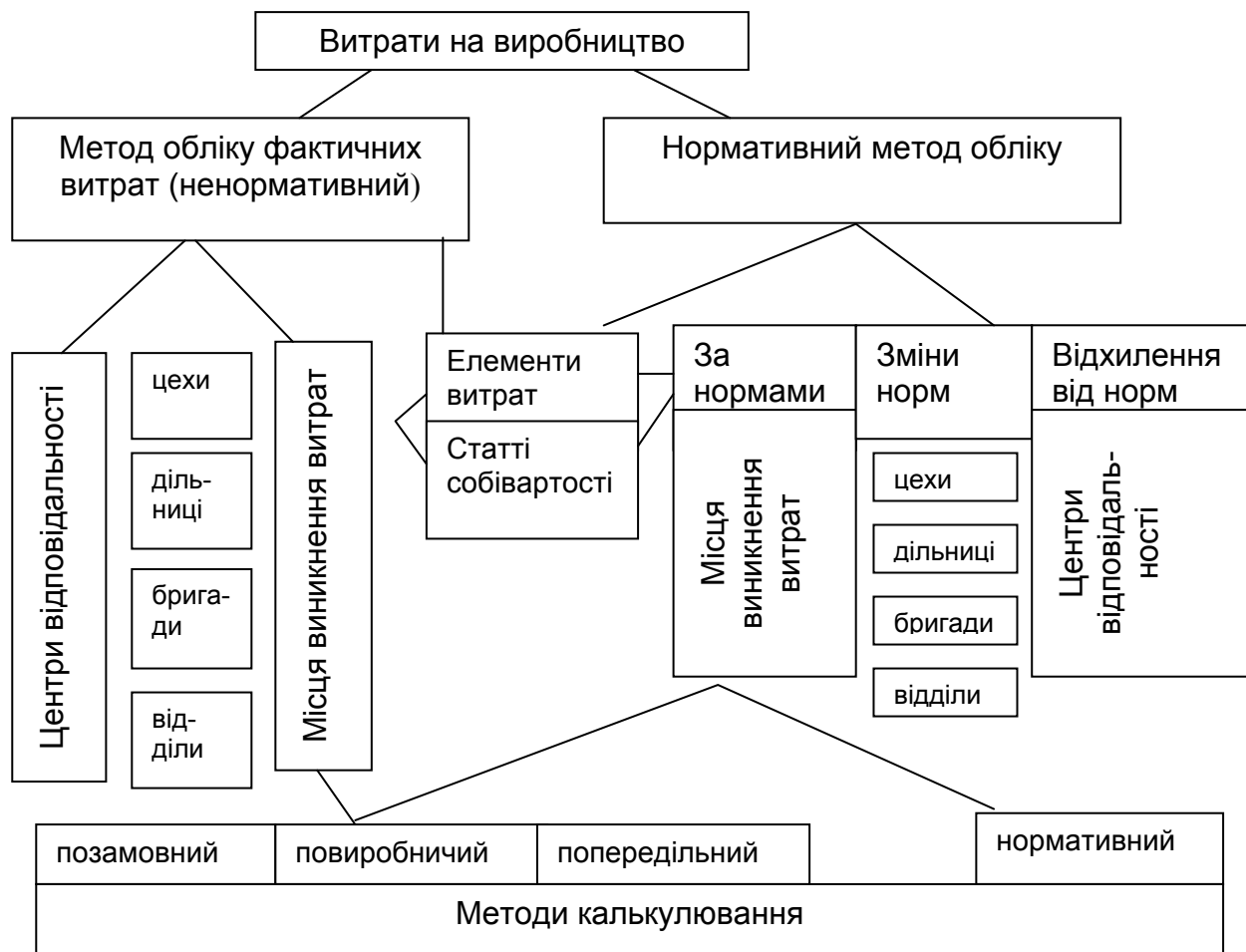


Рис. 3.1. Концептуальна схема традиційних методів і об'єктів обліку витрат на виробництво [154, с. 202]

Перший метод пов'язаний насамперед із центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, елементами витрат і статтями собівартості. Другий метод – з елементами витрат, статтями собівартості та змінами норм. До методів калькулювання російський учений-економіст зараховує такі: позамовний, повиробничий, подетальний, попроцесний, попередільний і нормативний.

Щодо методів калькуляції зауважимо, що в досліджених наукових джерелах найповнішу їхню класифікацію подали І. А. Білоусова та М. Г. Чумаченко (дод. Б.2).

Проте, як стверджує І. А. Білоусова, а саме відсутність законодавчо визначеної сучасної класифікації методів обліку виробничих витрат і

калькулювання собівартості продукції негативно впливає на стан обліку і на всій економічній роботі вітчизняних підприємств. Вважаємо, що ця думка дослідниці має сушність [12, с. 10].

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи: 1) традиційні, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть; 2) запозичені, тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні для широкої громадськості вони стали відомими лише на початку 1990-х рр. і нині використовуються у підприємствах, діяльність яких зорієнтована на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів.

Науковці-економісти донині не виробили єдиної думки щодо того, які методи обліку вважати традиційними. Так, Ю. Я. Литвин і В. М. Олійник виокремлюють позамовний, попередільний і нормативний методи обліку виробничих витрат [116, с. 15].

П. П. Новиченко і Н. М. Рендухов стверджують, що до методів обліку належать такі попередільний, позамовний, повиробничий і знеособлений (котловий). Ці автори розглядають однопредільний (попроцесний) метод як різновид попередільного, а облік за деталями та вузлами – як повиробничий метод обліку витрат на виробництво. Науковці вважають, що можна виділяти і нормативно-позамовний, і нормативно-повиробничий методи [145, с. 12–13].

Н. М. Ткаченко розглядає попередільний (однопредільний і багатопредільний варіанти цього методу), позамовний і нормативний методи як методи калькулювання собівартості продукції [208, с. 406–408].

М. С. Пушкар позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний методи називає методами калькулювання собівартості продукції, зазначаючи водночас, що їх найчастіше застосовують на практиці [173, с. 105].

Слушною є думка М. С. Пушкаря щодо переліку і частоти вживання цих методів, проте не можемо погодитись з тим, що він називає їх методами калькулювання, а не обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зауважимо, що таку точку зору відстоював також і А. М. Кузьмінський. До методів обліку затрат і калькулювання собівартості він зараховував простий (або прямий), попередільний (або попроцесний), позамовний або нормативний [108, с. 121].

До традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості також належать попартійний і поопераційний.

Л. В. Нападівська методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції класифікує за трьома основними ознаками: 1) залежно від об'єкта обліку затрат (позамовний, попроцесний, попередільний); 2) залежно від повноти зарахування затрат у собівартість продукції (калькулювання повної та неповної собівартостей); 3) залежно від оперативності обліку та методу контролю затрат, калькулювання фактичних затрат і калькулювання нормативних (стандартних) затрат [138, с. 134].

Якщо зробити перелік традиційних і запозичених методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, то можемо визначити (за Н. В. Нападівською) такі методи (системи): позамовний, попроцесний, попередільний (за виробами та за групами виробів), нормативний, стандарт-кост, директ-костинг, «точно в зазначений термін» (JIT), за видами діяльності (на рівнях: одиниці продукції, партії виробів, виду продукції, підприємства загалом), ABC-метод, функціонально-вартісний аналіз [138, с. 132–151, 236–362, 378–380].

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції базується на виконанні окремого замовлення, за яким відображаються витрати й проводиться калькулювання в індивідуальному і малосерійному виробництві.

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає змогу охарактеризувати виробничий процес у підприємствах, що здійснюють масове виробництво однотипної продукції.

Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характерний для тих виробництв, де технологічний процес передбачає певну кількість взаємопов'язаних виробничих стадій (переділів). Облік витрат і калькулювання за таких умов здійснюється за кожним переділом, в якому є або напівфабрикат, або готова продукція.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості за виробами застосовується у тих підприємствах, де здійснюється індивідуальне або малосерійне виготовлення виробів із дерева, металу і т. д. Облік витрат й калькулювання собівартості проводиться за кожним або кількома виробами.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості за групами виробів використовують там, де наявне масове виробництво виробів із дерева, металу, пластмаси, глини, лікарських рослин тощо. Облік витрат і калькулювання собівартості здійснюють за групами виробів.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості виник у колишньому Радянському Союзі у 1930-х рр. і передбачає облік

нормативних витрат і відхилень від них, калькулювання собівартості продукції за нормативними (до початку виробництва) і фактичними (після завершення виробництва) витратами. Цей метод обліку нині часто називають радянським варіантом американської системи «стандарт-кост».

Зазначимо, що нормативний метод, який можна поєднати з будь-яким іншим методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, базується на ідеї, котру практично доволі складно реалізувати. Основні труднощі виникали при визначенні точної норми витрат і відображенні значної сукупності відхилень, що нівелювало саму ідею цього методу. Проте М. Х. Жебрак (творець нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції) вказує на те, що відхилення фактичних витрат від установлених норм не стільки значимі для розвитку обліку витрат загалом і нормативного обліку зокрема, скільки прогресивність застосування самих норм витрат, що посилюють контрольні функції адміністрації підприємства за особами, котрі відповідають за випуск продукції [20, с. 341].

З. В. Гуцайлюк вважає, що нормативний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції найбільш доступний з позиції управління собівартістю. «Цим і зумовлюється те, що практично всі напрямки розвитку теорії і практики обліку затрат у тій чи іншій мірі пов'язані з нормативним методом» [42, с. 25].

Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції «стандарт-кост» виникла у США в 1908–1909 рр. та дає змогу здійснювати облік за наперед визначеними стандартами калькулювання собівартості продукції, за стандартами витрат. За цією системою обліковують прямі та накладні витрати підприємства.

Я. В. Соколов і В. Я. Соколов вважають, що «... «стандарт-кост» – потрібний, ефективний, логічно простий та практично потрібний прийом, але в яких великих масштабах він збільшує трудомісткість через нормування, фіксування відхилень, аналіз невикористаних ресурсів» [197, с. 83].

Ці вчені-економісти далі констатують невинуватість того, що різновид «стандарт-косту» – нормативний облік, незважаючи на значну кількість спрощень, так, по суті, і не прижився в колишньому Радянському Союзі, хоч насаджували його методично. З огляду на це науковці роблять висновок, що російська бухгалтерія не може стати американською, оскільки значна кількість навіть дуже ефективних прийомів останньої в Росії не спрацьовує. Можна започаткувати застосування навіть недосконалих прийомів американської бухгалтерії, як стверджують

дослідники, якщо ці недоліки забезпечують для нас певні досягнення. Однак, як застерігають учені, не можна запозичувати американські досягнення, якщо вони завдаватимуть шкоди країні [197, с. 83].

Вважаємо, що позиція Я. В. Соколова і В. Я. Соколова є безкомпромісною і заслуговує на підтримку з боку тих учених, які відстоюють як національні традиції, так і застосовують зарубіжний досвід.

Американський досвід «стандарт-косту» перейняли також у Японії. Так, у цій країні в період Другої світової війни використовували нормативні принципи калькулювання, зокрема, підсумування стандартних (нормативних) витрат контролю за кошторисами і порівняння показників виробництва.

На думку Й. Кімізуки, використання цих нормативних принципів забезпечило такі досягнення для японських підприємств: сформувалась система, що сприяла реалізації готової продукції та вдосконаленню ціноутворення; підвищилась ефективність виробництва за рахунок посилення контролю; оптимізувались витрати матеріалів і поліпшилось використання складських приміщень; знизилась затрата праці керівництва за рахунок удосконалення облікових записів; зросли можливості для порівняння роботи різних відділів; зменшились витрати товарів і затрати робочого часу. Водночас за результатами опитування керівників трьохста японських підприємств про досвід застосування в них єдиних норм із калькулювання собівартості та обліку витрат зроблено такий висновок: його визнали як унікальний, але не завжди можливий для використання в реальних умовах; неефективний для збільшення виробництва; незіставний із фактичним обліком; недостатньо диференційований навіть для застосування в одній галузі; невизначений, оскільки стани можуть змінюватись залежно від точки зору головного бухгалтера; складний у розумінні окремих елементів собівартості; невідповідний для акумулювання витрат [94, с. 82–83].

Т. Сльозко вважає, що нормативний метод витрат в Україні буде лише тоді найбільш ефективним, коли він повністю відповідатиме зразку «стандарт-кост». Це має передбачати, на думку вченої, і оперативне планування витрат, і їхній облік на бухгалтерських рахунках за нормативними документами з одночасним відображенням відхилень у фінансових результатах. Дослідниця зазначає, що в нашій державі для широкого застосування цієї методики слід урахувувати два моменти: 1) щоб управлінці мали намір одержувати таку інформацію; 2) морально і матеріально зацікавити працівників бухгалтерії у виконанні цієї роботи [193, с. 8].

Певною мірою погоджуємося з тезою Т. Сльозко, однак вважаємо, що бажання управлінців та зацікавленості працівників бухгалтерії в цьому разі недостатньо. Потрібні також активна участь власників підприємства, які мали б змінити організацію виробничого процесу, розуміння необхідності та важливості функціонування нормативного методу («стандарт-косту») в підприємстві з боку всіх його працівників (або більшості з них), злагодженість у діях на рівні вищої, середньої та нижчої ланок управління цим методом тощо.

«Директ-костинг» виник у США в 1936 р. і є системою обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, в якій беруться до уваги тільки прямі змінні витрати, а решта витрат підприємства (непрямі витрати) скеровуються на фінансові результати [59, с. 32].

С. А. Ніколаєва вважає, що «...важливою особливістю «директ-костингу» є можливість вивчення взаємозв'язку і залежності між обсягом виробництва, затратами (собівартістю), маржинальним доходом та прибутком» [141, с. 12].

І. А. Білоусова стверджує, що в промислових підприємствах України, котрі застосовують «директ-костинг», періодично трапляються «програмовані» помилки, причиною яких є неточність у розподілі змінних і постійних витрат. Проте дослідниця не тільки вказує на одну з проблем «директ-костингу», а й пропонує виважений вихід із цієї ситуації: кожне підприємство має проводити калькулювання собівартості продукції за повними витратами, встановлювати фактичну (реальну) собівартість одиниці продукції за всією номенклатурою виробів, що випускаються, і аналізувати фактичну (реальну) собівартість виробів порівняно з плановою чи нормативною, а також з відпускними цінами [11, с. 4].

Нині, як зазначає Л. В. Нападовська, система «директ-костинг» трансформована у систему за назвою «верибл-костинг», де до витрат на продукцію зараховують не тільки прямі змінні витрати, а й змінні накладні [138, с. 247].

Значний вплив на витрати підприємства має процес постачання, організація складського господарства і саме виробництво, що повинно виробляти продукцію тільки тоді, коли запасів товарно-матеріальних цінностей є менше, ніж потребує виробничий процес. Усе це сприяє утворенню системи «точно в зазначений термін» (JIT).

Систему «точно в зазначений термін» (JIT) створили в Японії в середині 1970-х рр. як альтернативу виробництву продукції великими партіями. Спочатку в промислових підприємствах Японії, а згодом США та країн Західної Європи постачання товаро-матеріальних цінностей

виробничим підрозділам проводилося дрібними партіями у разі нагальної потреби. Це дало змогу значно знизити рівень запасів таких цінностей і зменшити непродуктивні витрати, пов'язані з випуском зайвої продукції, простоями в роботі робітників й обладнання, використанням додаткових площ складських приміщень, втратами, що виникають за наявності дефектів виробів.

У зв'язку з тим, що запаси надходять до моменту їхнього використання у виробничому процесі, відповідна частина непрямих витрат стають прямими. Крім того, за системи «точно в зазначений термін» увага виробників зосереджена не на рівні закупівельних цін, а на якості, доступності та загальній вартості продукції [39, с. 6].

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC-метод) або диференційований метод обліку собівартості виник у США в 1960-х рр. Саме на той час було зрозуміло, що стандарт-кост як система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за повними витратами не відповідає існуючим реаліям виробництва щодо точності та справедливості розподілу накладних витрат на відповідну продукцію. Це призводило до викривлення справжньої суми фактичних витрат на продукцію, а відповідно до завищення або заниження її фактичної собівартості, що негативно впливало на систему ціноутворення, яка базувалась на фактичних витратах, і спотворювало фінансовий результат від реалізації продукції. Суть ABC-методу полягає в тому, що облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється за принципово новим підходом – видами діяльності (роботами (функціями) на рівнях: одиниці продукції, партії виробів, виду продукції та підприємства загалом (одиночна, пакетна, продуктова та загальногосподарська робота). Найбільш ефективно ABC-метод можна застосовувати в тих підприємствах, де велика питома вага непрямих накладних витрат. Затрати, які належать до перших трьох рівнів, треба відносити безпосередньо на продукцію, а загальногосподарські витрати розподіляються згідно із спеціально розробленими алгоритмами. За окремими робочими операціями звичайний підрахунок не дає змоги точно визначити вартість витрачених на них ресурсів, тому в цьому разі застосовують індекс розподілу витрат (кост-драйвер). Цей індекс дає можливість визначити кількість витрачених ресурсів у розрахунку на обсяг випущеної продукції [138, с. 237].

Проте щодо «кост-драйвера» деякі науковці мають відповідні застереження, зокрема, М. Колісник зазначає, що «кост-драйвер» «...є одним із найзапекліших ворогів для прийняття рішення про фінансування

реклами, про аутсорсинг, про спеціальні замовлення, про вхід і вихід із сегмента бізнесу та багато інших операційних рішень» [99, с. 6].

Вважаємо, що ABC-метод доцільно було б називати методом обліку витрат і калькулювання продукції за типами робочих операцій (ТРО-метод), а не за видами діяльності, оскільки класично види діяльності розуміють як звичайну (операційну, інвестиційну й фінансову) та надзвичайну діяльність. З огляду на це виникає ризик припуститися помилки в методах і підходах до обліку витрат підприємства.

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) – це метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що передбачає поглиблене вивчення функцій об'єктів дослідження, яке скеровується на зменшення витрат підприємства за умови одночасного збільшення ефекту (значних якісних показників), котрими є споживчі властивості продукції. Метод ФВА започаткований у США в 1960-х рр. і набув широкого поширення у багатьох країнах світу та галузях економіки, особливо у сфері послуг. Метою цього методу є вдосконалення корисних функцій виробів за умови забезпечення вдалого співвідношення між витратами на їхнє виготовлення. Дослідники звертають увагу на те, що виробам властиві основні (дають змогу визначити, для чого виготовляється виріб), допоміжні (суміжні з основними) й непотрібні (не сприяють розвиткові основних функцій) функції [39, с. 7].

На нашу думку, функціонально-вартісний аналіз можуть здійснювати лише ті підприємства, які мають у штаті (або співпрацюють на договірних засадах) досвідчених аналітиків, здатних правильно розподілити функції виробів, своєчасно відстежити їхню динаміку та поведінку і розробити систему заходів, спрямованих на поліпшення виробу за принципом «мінімум витрат – максимум якості».

Взаємозв'язок витрат і доходів підприємства можна простежити за даними табл. 3.4, де відображена залежність між об'єктами продажу, його парадигмами і парадигмами керування (управління) витратами підприємства (в тому числі щодо парадигми ABC-методу).

У табл. 3.4 виокремлено чотири історичних періоди, що охоплюють ХХ і початок ХХІ ст. (до наших днів). Періоди розвитку продажу представлені з інтервалом, що становить тридцять років (четвертий період охоплює менший інтервал, але він поки не завершений), і спрямовані від сировинно-товарних ресурсів (тобто матеріальних) до послуго-ритуальних та враженнєвих ресурсів (тобто нематеріальних). Кожному з цих періодів відповідає однойменна парадигма як взірець продажу: парадигма продажу сировинних ресурсів, парадигма продажу товарів, парадигма продажу послуг тощо.

**Об'єкти продажу, його парадигми і парадигми керування
(управління) витратами підприємства**

Період розвитку продажу	Об'єкт продажу	Парадигма в галузі продажу	Період розвитку керування (управління) витратами	Парадигма керування в галузі управління витратами
1900–1930 р.р.	Сировинні ресурси	Парадигма продажу сировинних ресурсів	1900–1940 р.р.	Парадигма індустріальної революції
1930–1960 р.р.	Товари	Парадигма продажу товарів	1940–1980 р.р.	Парадигма аналізу беззбитковості
1960–1990 р.р.	Послуга	Парадигма продажу послуг	1980–1990 р.р.	Парадигма функціонально-вартісної системи (ABC)
1990 р. і донині	Ритуали і враження	Парадигма продажу ритуалів і вражень	1990 р. і донині	Парадигма ринкових стандартів

*Примітка. Складено автором за [99, с. 2–3].

На відміну від рівноінтервальних періодів розвитку продажу, періоди розвитку керування (управління) витратами не мають таких однакових інтервалів. Перших два періоди охоплюють по 40 років, третій – лише 10, а четвертий – майже 20 років, але він поки триває. В період індустріальної революції (1900–1940 р.р.) використовувались методи управління, пов'язані з традиційними методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також отримав широке поширення метод (система) обліку «стандарт-кост». Витрати в цей період поділялись на прямі матеріальні, трудові і накладні витрати (виробничі й невиробничі). Протягом 1940–1980 р.р. перевага надавалась методу (системі) обліку «директ-костинг», де використовували терміни «змінні затрати», «постійні (фіксовані) затрати» і спостерігався зв'язок обліку витрат з аналізом беззбитковості виробництва продукції.

На етапі 1980–1990 р.р. розвинувся ABC-метод, що задекларував змінність витрат не тільки під впливом обсягів продажу продукції, загальної ділової активності, а й інших чинників (кількості назв реалізованої продукції, кількості виконуваних підприємством замовлень, кількості споживачів продукції (клієнтів), кількості (часу) перевірок, кількості та потужності ламп освітлення і т. д.), що виражають певні сегменти ділової активності. В цей період підприємства виокремлюють прямі змінні витрати, змінні (на таких

рівнях: одиниці, партії або замовлення, асортимент продукції, клієнти, а також підприємства загалом) і постійні накладні (виробничі та невиробничі) витрати [100, с. 5–6]; [138, с. 237].

Третій період розвитку керування (управління) витратами підприємства є найкоротшим, оскільки дорівнює лише десятиріччю. На зміну йому прийшов період ринкових стандартів (з 1990 р. і донині). Специфіка цього періоду полягає в тому, що тепер не витрати є визначальними для ринкової ціни, а, навпаки, ринкова ціна диктує рівень витрат підприємства (якщо воно має намір продовжувати власне функціонування в ринковому середовищі). Водночас ABC-метод залишається діяти на таких самих засадах, що і в третьому періоді.

М. Колісник стверджує: «...якщо в парадигмах продажів настає Ера Вражень і Ритуалів, то в області керування витратами настає сама дійсна Ера Немилосердя» [100, с. 7].

З цим твердженням складно погодитись, оскільки ринкова ціна нині є домінуючим над витратами підприємства елементом. Останнє перебуває в полі дій ринкових механізмів і тому об'єктивно змушене мати за орієнтир цільову собівартість одиниці продукції.

До переліку запозичених методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна зарахувати «абсорбшен-костинг», тобто метод поглинання витрат (проте про нього автори рідко згадують). Цей метод близький до «директ-костингу», проте відрізняється від останнього порядком розподілу постійних витрат між калькуляційними періодами.

«Директ-костинг» передбачає віднесення постійних витрат підприємства на його фінансові результати, тоді як «абсорбшен-костинг» забезпечує повний розподіл усіх здійснених витрат між проданою продукцією і її залишками у товарній формі. Цікаво, що метод «абсорбшен-костинг» дає змогу обчислювати і виробничу (урізану, неповну) собівартість, і собівартість реалізованої продукції (повну, що складається з виробничої собівартості, частини загальногосподарських витрат і витрат на збут).

За базу для розподілу непрямих витрат (у разі застосування «абсорбшен-костинг») працівники обліку можуть вибрати, як стверджує Н. Іванова, типову базу розподілу (заробітну плату або час роботи основних робітників виробничої сфери, час роботи обладнання, кількість натуральних одиниць продукції і т. і.), чинник витрат (залежно від провідного елемента витрат у структурі собівартості продукції (матеріало-, трудо-, паливно- або енергомістких виробництв)), кореляційний аналіз, ступінчастий розподіл витрат [89, с. 2–3].

І. П. Курочкіна, яка присвятила докторську дисертацію (2009 р.) методології виробничого обліку та його розвитку в Російській Федерації, зазначає, що завдяки нагромадженому протягом кількох десятиріч досвіду використання в її країні елементів господарського розрахунку, нормативного методу, зарубіжних методів «стандарт-кост», «директ-костинг», «АВС-метод» й інших можна стверджувати про динаміку розвитку інформаційного забезпечення управління процесом виробництва [110, с. 3].

В Україні, як і в РФ, також маємо багатий досвід становлення і розвитку прогресивних форм і методів ведення обліку, контролю планування, системи управління, якості продукції тощо. Варто згадати про чекову, нормативно-чекову форми, нормативний метод, функціонально-вартісний аналіз, «стандарт-кост», «директ-костинг», «АВС-метод», контролінг, облік за центрами відповідальності, АРМ-бухгалтера і т. д. Проте, за нашим спостереженням, проблема полягає в тому, що з цього напрямку досліджень немає достатньо статистичних даних або даних опитування, практичний досвід вітчизняних підприємств проаналізований і узагальнений епізодично, відсутні методичні рекомендації щодо впровадження прогресивних форм і методів, майже не беруть їх до уваги при розробленні урядових і місцевих програм соціально-економічного розвитку (хоч нині, в період виходу з економічної кризи, керівництву підприємств промисловості та інших галузей економіки варто продумати, яку систему управління, методи ведення обліку взяти за основу в умовах жорсткої конкуренції (гіперконкуренції)). На наш погляд, ринкова логіка вказує на японську систему управління витратами, зокрема на «таргет-костинг».

Вважаємо, що провідні вітчизняні вчені-економісти, урядовці, керівники великих промислових підприємств, менеджери, маркетологи мають сконцентрувати власні зусилля на вирішення проблем щодо якості продукції, її інгредієнтів та безпеки для життя й здоров'я споживачів; зосередити фінансові, інвестиційні, матеріальні, інтелектуальні і трудові ресурси на основних проривних і конкурентоспроможних напрямках розвитку нашої економіки шляхом визначення пріоритетних галузей, розробки їхніх стратегій і програм діяльності, оптимального пов'язування наявних ресурсів з потенціалом галузей, поліпшення структури та розміщення продуктивних сил, надання пріоритету внутрішнім інвестиціям, контролю за витратами і доходами фізичних осіб з метою стримування надмірного збагачення громадян, упровадження у виробництво енергозберігаючих технологій, формування в населення ринкового способу мислення та оцінювання суспільних витрат і доходів, виховання

громадського обов'язку та економічного патріотизму, розвитку і поширення позитивного зарубіжного й українського досвіду управління виробництвом, якістю продукції, методів обліку і контролю і т. д. Доцільно, на нашу думку, на великі промислові підприємства України, які запроваджуватимуть новітні методи управління виробництвом, запросити в ролі консультантів відомих японських менеджерів.

Про важливість якості для суспільного розвитку свідчить також той факт, що в Російській Федерації побутує думка і наводяться обґрунтовані аргументи щодо висунення Концепції якості як національної ідеї для цієї держави, яка має три основні сценарії розвитку майбутнього: згасання нації, самоізоляція та обслуговування нової економіки. Останній сценарій є найбільш оптимальним для РФ, оскільки ідея якості забезпечує суттєві національні характеристики: 1) емоційно приваблива і співзвучна з національним духом; 2) кидає виклик – її складно здійснити; 3) містить формулу, рецепт успіху [185, с. 1].

Для того, щоб забезпечити обслуговування нової економіки, як вважає Ю. Т. Рубаник, важливо навчити націю боятись низької якості на роботі та в побуті; вказати підприємцям на необхідність обмеження механістичної бюрократії (бюрократичні моделі вирішення проблем ефективного виробництва не заохочуватимуть молодь працювати в напрямку забезпечення високої якості); створити позитивний імідж «розумного підприємства», оскільки «якість – це успіх»; залучити молодь до діяльності під гаслом: «якість – це круто!»; створити належну систему освіти – джерело знань у сфері якості [185, с. 9].

Співзвучна з ідеєю якості ідея сучасних вітчизняних фізіократів, які наполягають на пріоритетності розвитку сільського господарства України як основного джерела розвитку і збагачення української нації (стародавньої нації землеробів) в контексті якості землі, землеробства, зерна, кормів, племінних тварин, молока тощо. На нашу думку, ідеї фізіократів у поєднанні з ідеєю якості нині є актуальним для України.

На початку 2000-х р.р. вітчизняні фахівці з обліку почали обговорювати новітні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що спочатку широко застосовувались у всіх галузях японської промисловості: таргет-костинг, кайзен-костинг, а згодом в інших галузях економіки Японії, а також у США.

Таргет-костинг, на думку К. Редченка, варто розглядати як цілісну концепцію управління, що дає змогу підтримувати стратегію зменшення витрат і реалізувати функцію планування виробництва нових продуктів, превентивного (попереджувального, запобіжного) контролю витрат і

калькулювання цільової собівартості з урахуванням реальної ситуації на ринку. Ідея таргет-костингу передбачає вироблення лише тих інноваційних продуктів, розрахункова собівартість котрих не перевищує цільової. Проте, якщо між розрахунковою і цільовою собівартістю наявний розрив у межах 3–5%, то приймається рішення на користь початку виробництва, а існуючий розрив собівартості можна усунути за допомогою системи «кайзен-костинг». Таргет-костинг застосовують насамперед в інноваційних галузях із короткотривалим життєвим циклом продуктів, що виробляються [179, с. 12].

Таргет-костинг разом із кайзен-костингом та функцією підтримки досягнутої собівартості є першоосновою системи керування (управління) витратами в Японії.

Серцевиною таргет-костингу є цільове калькулювання, яке базується на формулі цільової собівартості:

Цільова собівартість (ЦСБ) = Потенційна ринкова ціна (ПРЦ) – Бажаний для підприємства прибуток (БПП).

Цільова собівартість визначається не випадково. Вона є завданням-орієнтиром для нових видів або модифікованих варіантів продукції, яку виробляють, а також для маркетологів, які проводять маркетинговий аналіз певного сегмента ринку та відстоюють необхідність передбачення маркетингових витрат у витратах на збут.

Систему управління витратами в японській компанії, зв'язок таргет-костингу і кайзен-костингу покажемо на прикладі транснаціональної компанії «Тойота», яка першою застосувала таргет-костинг у 1965 р. (рис. 3.2).

У перекладі з японської слово «кайзен» означає «поліпшення, удосконалення маленькими кроками». Якщо розглядати «кайзен» щодо діяльності працівника на його робочому місці, то йдеться про процес постійного вдосконалення якості й бізнес-процесів, до якого долучаються абсолютно всі працівники підприємства – від старшого менеджера до звичайного робітника (менеджери та ІТП; члени ініціативних груп працівників, об'єднаних у гуртки якості; окремі робітники, котрі мають змогу через систему пропозицій подавати новітні ідеї). Система «кайзен-костинг» – це ефективний інструмент зменшення витрат, котрий застосовують менеджери для досягнення цільової собівартості та забезпечення прибутковості підприємства. «Кайзен-костинг» найчастіше використовують у традиційних галузях японської економіки, в яких довготривалий життєвий цикл продукції, що виробляється, проте ця система не є зайвою в інноваційних виробництвах [180, с. 1–2].

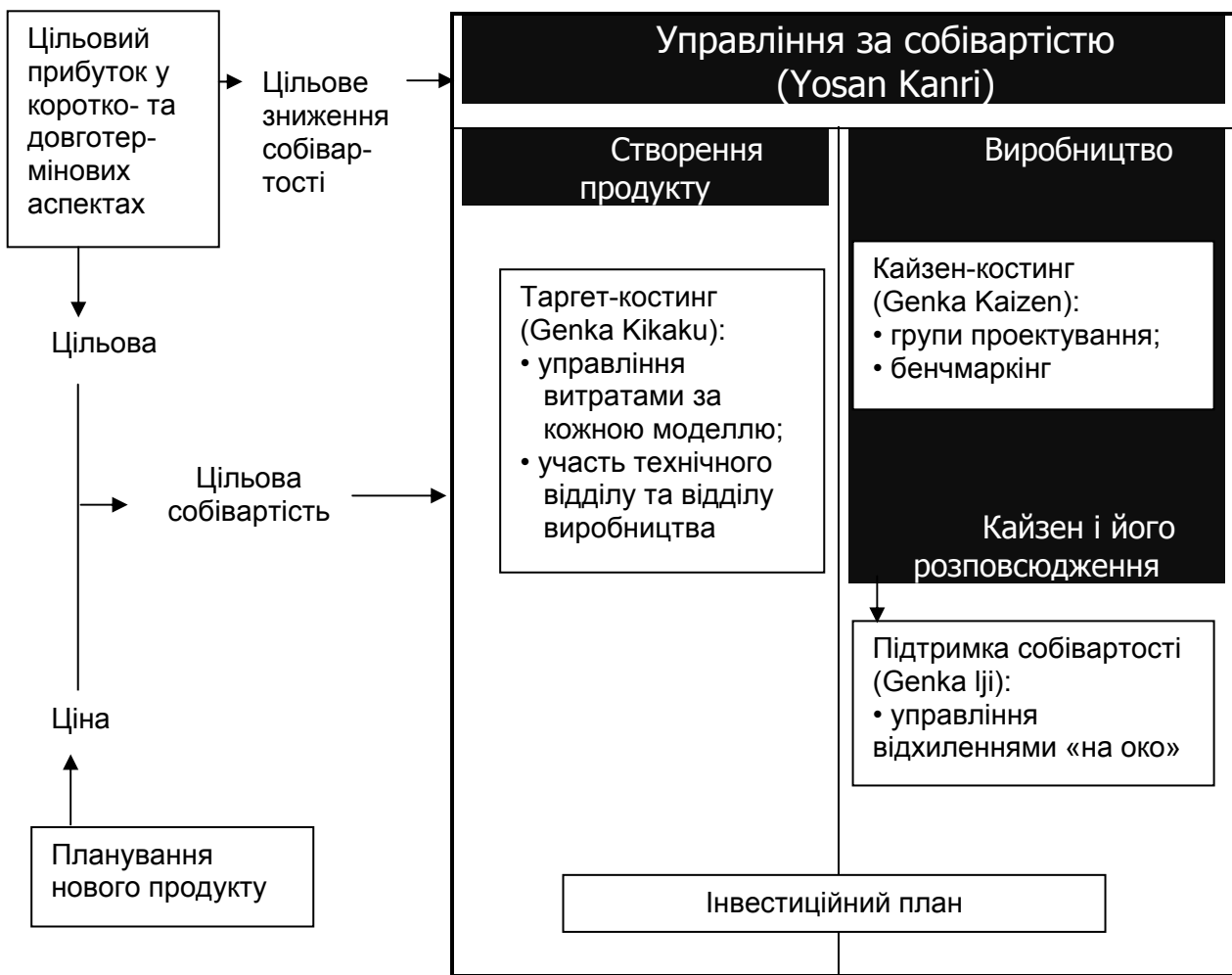


Рис. 3.2. Система управління витратами в транснаціональній компанії «Тойота» (Японія) [180, с. 2]

З рис. 3.2 видно, що процес виробництва починається з планування нового продукту і встановлення цільової (потенційної) ринкової ціни. Якщо така ціна з'ясована, визначають бажаний цільовий прибуток на коротко- і довготривалу перспективу, що дає змогу встановити цільову собівартість. У процесі управління за собівартістю створюється продукт шляхом його планування, моделювання і проектування (діє таргет-костинг), розпочинається виробництво (діє «кайзен-костинг») і забезпечується підтримка досягнутої собівартості («управління відхиленнями на око»).

Отже, вище охарактеризована низка методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. З метою наглядності та порівняльності ці методи подано на рис. 3.3.

Зазначимо, що в опонентів можуть виникати певні зауваження щодо тих або інших традиційних (звичайних) методів, візображених на цьому рисунку, однак автор вирішив подати максимальну кількість методів, щоб залучити вітчизняних учених-економістів до дискусії з цієї проблематики

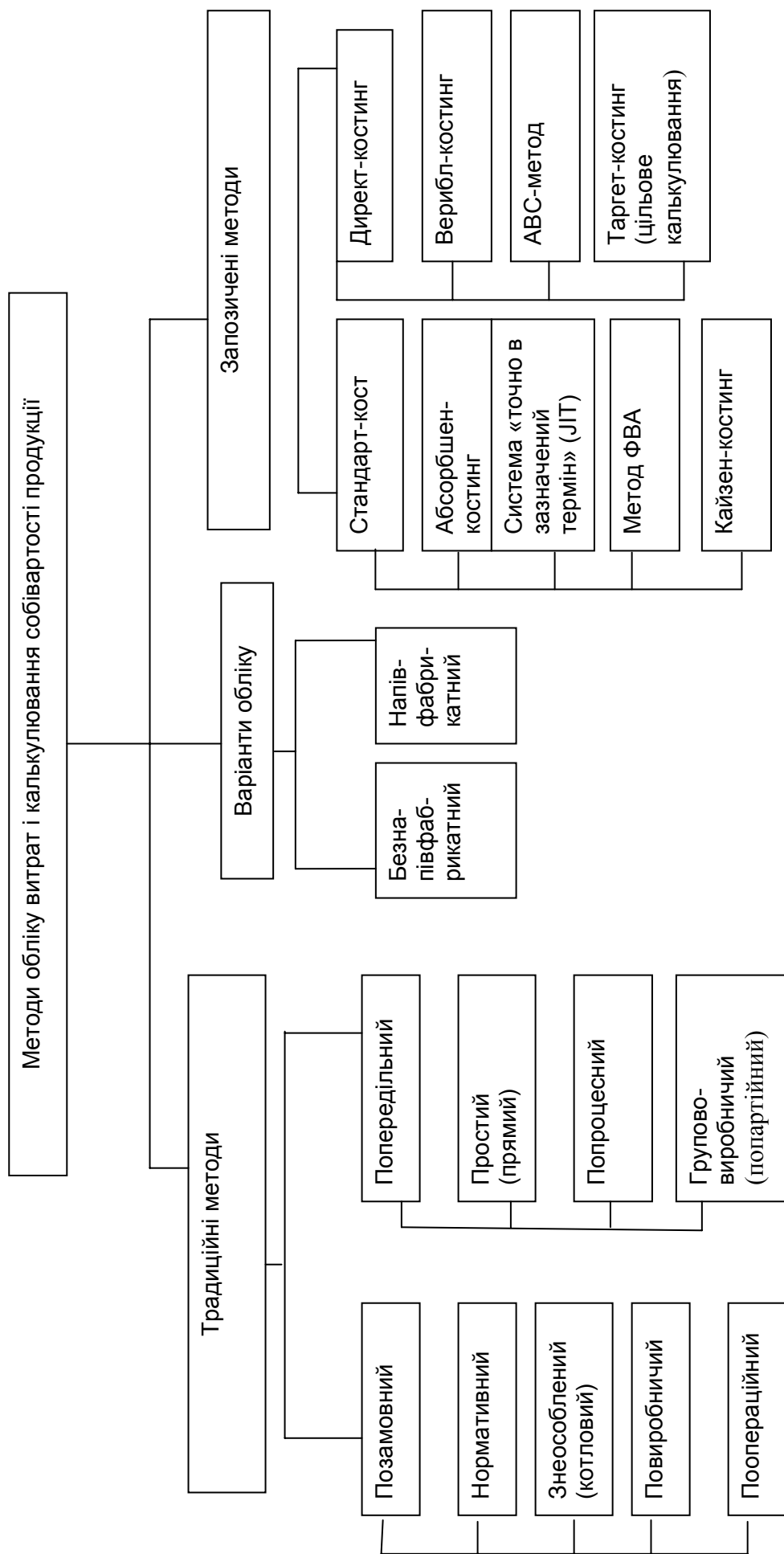


Рис. 3.3. Традиційні й нетрадиційні (запозичені) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні

Якщо методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції майже два десятки, то методів обліку доходів у фінансовому обліку лише три: метод обліку за фактом поставки продукції замовнику (покупцю), тобто нарахування доходу (прийняття замовником (покупцем) продукції до оплати); метод обліку доходу за етапами виконання контракту; касовий метод обліку доходу, тобто дохід визначається тоді, коли надійшли кошти в касу або на рахунок у банку. Крім того, застосовують також метод обліку валових доходів у податковому обліку за першою подією: або за надходженням продукції до замовника (покупця); або за надходженням коштів від замовника (покупця).

Метод обліку доходу за фактом поставки продукції замовнику (покупцю), тобто визначення доходу відбувається за моментом його нарахування. Це означає, що постачальник передав права власності та обов'язки, пов'язані з реалізованою продукцією, замовнику (покупцеві), а останній зі свого боку вже оплатив авансом або має намір (обіцяє) оплатити вартість цієї продукції.

Датою виникнення валового доходу в податковому обліку з поставки товарів (робіт, послуг) переважно вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що відбулася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а в разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти – дата їхнього оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку; або плата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконаних робіт (послуг) платником податку [86].

Касовий метод обліку доходу передбачає, що визнання доходу відбувається в момент одержання коштів від замовника (покупця) і дотримання договірних зобов'язань постачальником (виконавцем) щодо постачання продукції (виконання робіт, наданих послуг). У цьому разі постачальник (виконавець) отримує право власності на одержані ним доходи і право на відчуження реалізованих активів, здійснених витрат, що відповідають одержаним доходам.

На наш погляд, саме касовий метод обліку доходу найбільш обґрунтований з позиції теорії оподаткування підприємств, хоча в Україні цей метод обліку доходу використовують не часто, а лише у випадках, передбачених п. 11.11 ст. 11 Закону України «Про податок на додану

вартість» [86] і п. 11.3. 5 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [85].

Метод обліку доходу за етапом виконання контракту передбачає поетапне визнання доходу відповідно до виконання менш-більш завершених етапів робіт з оплати їхньої вартості замовником у зв'язку із значними термінами будівництва і високою його вартістю. За цієї ситуації виконавець отримує право власності на одержані ним доходи, проте право на відчуження об'єкта будівництва не настає, бо об'єкт перебуває у стані добудови. Виконавець з отриманого ним доходу сплачує ПДВ і списує витрати, пов'язані із завершеним етапом.

Якщо методи обліку доходів пов'язати з результатами діяльності підприємства за допомогою формул, то отримаємо:

1) результат за методом нарахування:

$$РН = НД - ПВ, \quad (3.1)$$

де РН – результат зіставлення суми нарахованого доходу з повними витратами на реалізовану продукцію (роботи, послуги) за відповідний період;

НД – нараховані за період доходи;

ПВ – повні витрати на реалізовану продукцію (роботи, послуги);

2) результат за касовим методом:

$$РК = КД - ПВ, \quad (3.2)$$

де РК – результат зіставлення за касовим методом;

КД – касові отримані доходи;

3) результат за етапами виконання контракту:

$$РЕН = НДЕ - ПВЕ, \quad (3.3)$$

де РЕН – результат етапу виконання контракту за методом нарахування;

НДЕ – нараховані доходи за етапом;

ПВЕ – повні витрати етапу;

або

$$РЕК = КДЕ - ПВЕ, \quad (3.4)$$

де РЕК – результат етапу виконання контракту за касовим методом;

КДЕ – касові (отримані) доходи етапу;

4) результат за першою подією:

$$РПП = НД - ПВ; \quad (3.5)$$

або

$$РПП = КД - ПВ. \quad (3.6)$$

Таким чином, підприємства широко використовують у своїй обліковій політиці традиційні та запозичені методи обліку витрат і доходів. Проте вибір методів (методу) обліку для конкретного підприємства залежить від багатьох чинників, але, на наш погляд, насамперед від типу виробництва і його обсягів, системи управління, рівня автоматизації обліку, освіченості, досвіду та уподобань головного бухгалтера.

3.3. Формування облікової та звітної інформації про витрати і доходи структурно-виконавськими рівнями підприємств

За структурно-виконавськими рівнями підприємство можна поділити на рівень структурного підрозділу (як звітного сегмента (основний рівень), рівень робочого місця (базовий), рівень підприємства (вищий)).

Структурний підрозділ підприємства – це виробнича або невиробнича складова підприємства, яка має певні чітко визначені функції, свого керівника і персонал, виконує відповідні обсяги роботи, здійснює витрати та отримує доходи (вигоди) тощо.

Структурними підрозділами підприємства можуть бути філії, цехи, бригади, парки, ланки, дільниці, управління, ферми, відділи, відділки, групи, сектори, бюро і т. д., що розташовані на території основного підприємства, населеного пункту або поза ними. Між основним підприємством і його структурними підрозділами можуть установлюватись виробничі, технічні, технологічні, організаційні, управлінські, фінансові, правові, диспетчерсько-телефонні (оперативні) та інші зв'язки, які потрібно постійно підтримувати й розвивати відповідно до потреби в них.

У кожному структурному підрозділі підприємства потрібно підготувати й налагодити первинний облік і звітність, що передбачає, на нашу думку, такі послідовні стадії:

1) дослідження структурного підрозділу загалом для встановлення та закріплення (фіксування) за ним об'єктів обліку;

2) з'ясування переліку первинних документів (носіїв інформації) і основних показників, зафіксованих у них, що дає змогу різнобічно відобразити діяльність цього підрозділу;

3) доведення до керівників структурних підрозділів інформації про їхню персональну відповідальність за своєчасність, повноту та якість ведення обліку в довіреному їм підрозділі, а також про обов'язки, які вони мають виконувати для забезпечення цього обліку;

4) передбачення у посадових інструкціях керівників структурних підрозділів (завідувачів (директорів) філій, цехів, дільниць, ферм,

відділів, секторів, бюро, бригадирів, ланкових, начальників управлінь) пунктів (розділу) про первинний облік і його забезпечення на рівні конкретного підрозділу (сегмента). Кожен керівник має письмово засвідчити, що зі своєю посадовою інструкцією він ознайомлений;

5) складання й погодження графіків документообігу в усіх структурних підрозділах і зведеного графіка документообігу в підприємстві загалом;

6) персональне призначення матеріально відповідальних осіб серед працівників та відповідальних за ведення первинного обліку в структурних підрозділах підприємства. Встановлення їхніх прав, обов'язків, ступеня відповідальності, а також проведення з ними періодичних навчань (семінарів) і практичних вправ;

7) складання матеріально відповідальними особами договорів про повну їхню матеріальну відповідальність;

8) визначення робочих місць і створення умов для роботи матеріально відповідальних осіб (касирів, завідувачів складів, архівів) та відповідальних за ведення первинного обліку в структурному підрозділі (обліковців, диспетчерів, секретарів, кадровиків, табельників, бухгалтерів, землемірів, технологів і т. д.);

9) складання основних та сезонних і погодження графіків роботи матеріально відповідальних осіб та відповідальних за ведення первинного обліку в структурному підрозділі (сегменті);

10) встановлення обсягів діяльності відповідальних осіб, доведення до них термінів виконання доручених їм обліково-звітних робіт, надання інструкцій із заповнення форм первинних документів і зразків цих правильно заповнених форм документів;

11) спостереження за процесом діяльності структурного підрозділу (сегмента) підприємства, проведення робочих записів і виявлення, вимірювання та перевірка достовірності тієї інформації, яка підлягає реєстрації в первинних документах (носіях інформації);

12) заповнення і контроль за якістю інформації в первинних документах (носіїв інформації) вручну або за допомогою технічних засобів (комп'ютерів, лічильників);

13) підтвердження достовірності одержаної у структурному підрозділі (сегменті) підприємства інформації шляхом візування особами, які вказані в первинних документах (носіях інформації);

14) тимчасове зберігання заповнених форм первинних документів (носіїв інформації) та їхніх бланків у структурному підрозділі (сегменті)

підприємства. Якщо в підприємстві діє локальна комп'ютерна мережа² й застосовують електронні документи, то після їхнього заповнення і перевірки відповідальною особою вони в автоматичному режимі надходять у бухгалтерію та обробляються за відповідною комп'ютерною програмою з метою отримання синтетичної й аналітичної інформації;

15) групування документів (носіїв інформації) за їхніми назвами в хронологічному порядку за відповідний звітний період (або п'ятиденка, або декада, або півмісяця, або місяць);

16) складання звітів про діяльність структурних підрозділів (сегментів) за звітний період та їхній оперативний контроль за основними показниками діяльності (в тому числі за прямими витратами; обсягами і каналами реалізації) з пояснюючою запискою керівників цих підрозділів;

17) передавання звітів про діяльність структурних підрозділів (сегментів) за звітний період у бухгалтерію та приймання цих звітів за встановленою у підприємстві процедурою;

18) проведення періодичних зборів, нарад, інструктажів, конференцій за результатами діяльності структурних підрозділів (сегментів) за квартал, півріччя, 9 місяців, рік на основі поданих ними звітів.

Наведений перелік стадій підготовки й налагодження первинного обліку та звітності в структурних підрозділах (сегментах) не слід вважати вичерпним, проте він може стати основою для подальших досліджень за умови внесення певних змін і доповнень, оскільки первинний облік тісно пов'язаний з виробничим процесом.

Усі виробничі процеси, що відбуваються в підприємстві, можна згрупувати, як зазначають Р. Ентоні та Дж. Ріс, за групами: одиничне (індивідуальне), дрібносерійне, поточне (конвеєрне) і неперервне виробництво (нафто-хімічна й гірничодобувна промисловість, металургія) [228, с. 337–338].

Структурними підрозділами (сегментами) підприємства є також бригади. У табл. 3.4 охарактеризовано 10 типів бригад за чотирма ознаками.

² За твердженням О. Ю. Лазарева, Н. Е. Самохвалова і М. Н. Федотова, комплексна система «Мережева бухгалтерія» найефективніше застосовується в підприємствах з такими характеристиками: структурних підрозділів – понад 10; співробітників – понад 100 осіб; платіжних (банківських) документів – понад 500 (за місяць); касових документів – понад 500 (за місяць); авансових звітів – понад 200 (за місяць); підзвітних осіб – понад 50; клієнтів – понад 100; номенклатура товарно-матеріальних цінностей – понад 1000; прибутково-видаткових документів з обліку товарно-матеріальних цінностей – понад 3000 (за місяць); кількість складів (місць зберігання) – понад 5; матеріально відповідальних осіб – понад 10; основних засобів – понад 1000 одиниць; нарахування і отримання за кожним співробітником – понад 10; об'єктів обліку витрат – понад 100 [111, с. 74].

Класифікація бригад за їхніми видами

№ з/п	Тип бригади	Ознаки			
		за складом робітників	за охопленням дня	за ступенем розвитку госпрозрахункових відносин	за характером виконання робіт
1.	Спеціалізовані	+			
2.	Комплексні	+			
3.	Змінні		+		
4.	Наскрізні		+		
5.	Госпрозрахункові			+	
6.	Негоспрозрахункові			+	
7.	Виробничі				+
8.	Обслуговуючі				+
9.	Творчі				+
10.	Виробничо-творчі				+

*Примітка. Складено за А. В. Калиною [90, с. 103].

У дод. В подано класифікацію робочих місць, де виокремлено 29 їхніх назв за 10 класифікаційними ознаками. Найважливішим серед цих ознак, на нашу думку, є такі: за категорією працівників (2); за рівнем механізації (автоматизації) (5); за кількістю працівників (7); за часом функціонування (9); за умовами праці (10), оскільки ці ознаки стосуються обліку витрат на оплату праці, амортизації, догляду робочого місця і підготовчо-завершальних операцій (щоденних, періодичних, сезонних), доплат за працю у фізично складних та/або шкідливих умовах праці.

У цьому разі постає питання про необхідність класифікації і потребу математично-формульного підсумування витрат на рівнях робочого місця, структурного підрозділу, підприємства загалом (рис. 3.4).

Як видно з рис. 3.4, витрати, що здійснюються на рівні робочого місця, позначені Х11; витрати на рівні структурного підрозділу умовно складаються з 8 робочих місць і позначені Х11–Х14 та Х21–Х24; витрати на рівні підприємства умовно подані як витрати 40 робочих місць і позначені усією сукупністю Х.

Витрати на рівні підприємства									
X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49	X50
X31	X32	X33	X34	X35	X36	X37	X38	X39	X40
Витрати на рівні структурного підрозділу				X25	X26	X27	X28	X29	X30
X21	X22	X23	X24						
Витрати на рівні робочого місяця	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X20
X11									

Рис. 3.4 Матрична модель витрат для різних рівнів діяльності підприємства

У нормативно-правових актах, науковій літературі з фінансового обліку дедалі частіше замість терміна «структурний підрозділ підприємства» використовують «сегмент підприємства», «звітний сегмент», керуючись положеннями МСФЗ 14 «Сегментна звітність», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» (Україна), ПБУ 12 «Інформація за сегментами» (РФ), ФАС 131 «Розкриття інформації за сегментами бізнесу і пов'язаної інформації» (США) і т. д.

Так, зокрема, в п. 4 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» подані визначення таких термінів: звітний, географічний та господарський сегменти, внутрішньогосподарські розрахунки. На наш погляд, ці терміни (крім останнього) мають доволі громіздкі визначення із неоправданою конкретизацією географічного і господарського сегментів та чітко не встановленими критеріями для сегмента звітності.

З. М. Левченко вважає, що «...сегмент – це вид продукції, напрям виробництва або реалізації» [26, с. 243].

Звітний сегмент – це, на нашу думку, відособлена частина виробничої та/ або збутової діяльності підприємства, що визначається на основі його організаційної структури або за критерієм єдиного технологічного процесу в кількох географічних регіонах.

Звітні сегменти поділяють на географічні та господарські. Географічний сегмент, на нашу думку – це звітний сегмент, який визначається низкою особливостей географічного регіону (регіонів), зокрема, економіко-політичними умовами, взаємозв'язком між діяльністю, територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або її покупців, правилами валютного контролю і валютними ризиками.

Географічні сегменти (залежно від змісту ризиків та організаційної структури підприємства) можна поділити на два види: географічний виробничий сегмент, який виокремлюють за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства, і географічний збутовий сегмент, який устанавлюють за місцем розташування основних ринків збуту продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства та її покупців [166].

Географічний сегмент, на наш погляд, – це звітний сегмент, що характеризується видом продукції (товарів, робіт, послуг), способом отримання доходу, напрямком і ризиками виробничо-збутової діяльності підприємства, категорією покупців.

Досліджуючи суть і наповненість конкретним змістом термінів «структурний підрозділ підприємства» і «звітний сегмент підприємства», спробуємо визначити основні їхні відмінності. На нашу думку, по-перше, термін «структурний підрозділ підприємства» доцільно розглядати як будь-яку складову підприємства, що функціонує або тимчасово не функціонує (але перебуває у складі підприємства).

За П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» з терміном «звітний сегмент» пов'язані лише ті структурні підрозділи підприємства, які здійснюють виробничу та / або збутову діяльність, більша частина їхнього доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і водночас показники їхньої діяльності відповідають одному із трьох, зазначених у табл. 3.5, критеріїв; по-друге, щодо кожного структурного підрозділу підприємства ведеться облік і складається звітність, а облік за звітними сегментами не ведеться (використовуються дані обліку за структурними підрозділами підприємств), проте складається звітність (попередньо-розрахунковим методом визначаються звітні сегменти за наведеними в табл. 3.5 критеріями); по-третє, якщо перелік структурних підрозділів підприємства протягом звітного періоду практично не змінюється, то перелік звітних сегментів не є постійною величиною.

Критерії визначення господарських та/або географічних сегментів звітності*

№ з/п	Показники	Назва зіставлення	Відсоток даного показника до зіставного
1.	Дохід і внутрішні розрахунки певного сегмента підприємства	Сукупний дохід від продажу зовнішнім покупцям і суми внутрішньогосподарських розрахунків підприємства всіх сегментів господарського або географічного походження	Не менше 10% від цього сукупного доходу і сум за даними внутрішньогосподарських розрахунків
2.	Фінансовий результат певного сегмента підприємства	Сума сумарного фінансового результату всіх сегментів господарського або географічного походження	Не менше 10% від цієї суми сумарного фінансового результату (в абсолютних величинах, якщо є збиток у підприємстві)
3.	Балансова вартість активу певного сегмента	Сукупна балансова вартість активів усіх сегментів господарського або географічного походження	Не менше 10% від сукупної балансової вартості активів

*Примітка. Складено за П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [166].

До витрат звітного сегмента, за П(С)БО 29, зараховують частину витрат підприємства, пов'язаних зі звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента, що безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента. Важливо зазначити, що адміністративні витрати, витрати на збут, пов'язані з діяльністю підприємства загалом, не зараховують до складу витрат звітних сегментів і їх не слід відносити до якогось конкретного сегмента. До витрат звітних сегментів не зараховують також витрати з податку на прибуток, а надзвичайні витрати – лише в тому разі, якщо їхнє виникнення безпосередньо не пов'язане з певним звітним сегментом [166].

М. С. Пушкар стверджує (вважаємо його думку слушною), що витрати за сегментами разом із витратами на природоохоронну діяльність, науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність, логістичними і трансакційними витратами, витратами на якість продукції, адміністративними й соціальними витратами слід розглядати як витрати, отримані в результаті появи в 1990–2000-х рр. нових (запозичених за кордоном) об'єктів обліку, котрі підсилюють інформаційне забезпечення системи менеджменту підприємства [171, с. 113–236].

Детельний перелік цих витрат подано у дод. Г.1 та Г.2 (характеристики окремих частин цього переліку вміщені в розділі 3 згаданої вище монографії М. С. Пушкаря). Зауважимо що така деталізація потрібна насамперед для

того, щоб максимально охопити всі можливі назви та напрямки нових видів витрат підприємства і використати їх в подальших наукових дослідженнях з метою розвитку теорії та методології обліку витрат і доходів підприємства.

Значної уваги потребують питання щодо обліку витрат на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію про підприємство. Інтелектуалізація підприємства – це, вважаємо, процес нагромадження розвитку та поліпшення структури інтелектуального потенціалу підприємства з метою забезпечення його стратегічних цілей в умовах поглиблення глобалізації та гіперконкуренції.

До витрат, що розглядаються як інтелектуалізовані можна зарахувати витрати на оплату праці висококваліфікованих робітників, які безпосередньо працюють на інтелектуальному виробництві або на таких робочих місцях, що потребують застосування інтелектуальних здібностей працівника; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, що здійснюють інтелектуальну діяльність; витрати на оплату праці працівників сфери управління на рівні підприємства і його структурних підрозділів; витрати на амортизацію (знос) засобів зв'язку комп'ютерної та оргтехніки, різних прав й інших нематеріальних активів; витрати на інформаційно-консультативні потреби підприємства; витрати за користування всесвітньою мережею «Інтернет» та локальними пошуково-інформаційними мережами; витрати на перемовини з мобільних, стаціонарних й інших телефонів (у межах затверджених кошторисів або за підтвердження ділового характеру перемовин); витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, що виконують працівники-інтелектуали; витрати, що необхідні для заснування (створення), підтримання стратегії, реорганізації і ліквідації або продажу підприємства чи його сегментів; витрати на підготовку, підтримку (збереження) та розвиток інтелектуальних кадрів підприємства; витрати на розробку, забезпечення проведення рекламних заходів й оцінку їхньої ефективності; витрати, пов'язані з пошуком потенційних покупців на ринку та доведенням товарів, продукції до моменту їхнього продажу за вигідними для підприємства цінами; витрати щодо підтримання й розвитку іміджу і збільшення частки підприємства на ринку; витрати на придбання (виготовлення) наукових і науково-практичних журналів, збірників тощо.

Витрати на інтелектуалізацію на практиці взаємопов'язані з витратами на інформатизацію, інформацію. Ці витрати мають багато спільних і специфічних ознак, тому кожному підприємству слід насамперед з'ясувати, які витрати, за якими критеріями, для яких потреб і яким чином обліковувати.

Відсоток витрат на інтелектуалізацію середньостатистичного вітчизняного підприємства, за нашими оцінками, дуже незначний (від 0,02 до 0,1% витрат підприємства). Це можна пояснити тим, що вітчизняні підприємства не мають жодних стимулів з боку держави щодо інтелектуалізації власної діяльності.

Питома вага витрат на інформацію підприємства становить, вважаємо, від 0,1 до 0,5%. Процес інформатизації (автоматизації, комп'ютеризації) підприємств триває понад 30 років, тому витрати у цьому напрямку більш вагомі, ніж на інтелектуалізацію підприємств. Щодо інформатизації підприємств зауважимо, що цей процес набуває ознак неперервності і послідовності, тобто більшість підприємств відповідно до власних фінансових можливостей постійно або періодично купує та оновлює комп'ютерну й оргтехніку, поліпшує технологію автоматизованої обробки інформації. Малі підприємства мають менші можливості щодо інформатизації через обмеженість власних фінансових ресурсів.

У витратах підприємства витрати на інформацію про підприємство становлять, на нашу думку, від 0,5 до 2,5%. Відповідно до розвитку інформаційної економіки в Україні їхня частка постійно зростатиме, особливо витрат на пошуково-інформаційні потреби підприємства.

Витрати на інформацію про підприємство умовно можна поділити на дві частини: 1) витрати на інформацію для зовнішніх користувачів (обов'язкові або вимушені витрати); 2) витрати на інформацію для внутрішніх користувачів: а) вищої ланки управління; б) середньої ланки управління; в) первинної ланки управління (рис. 3.5). Ці витрати необов'язкові або добровільні.

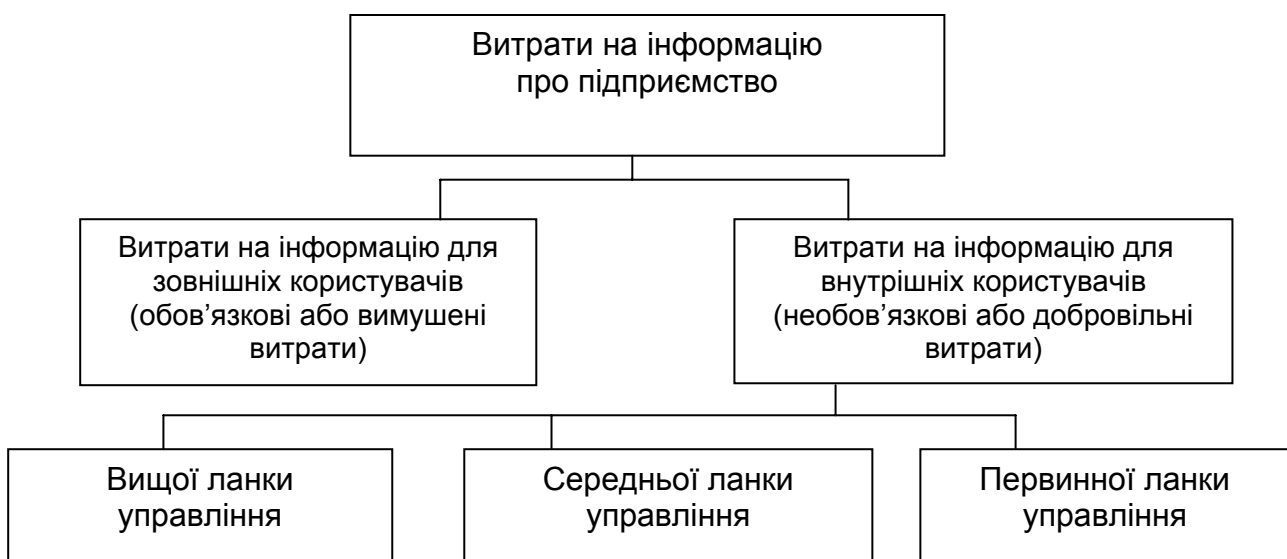


Рис. 3.5. Формування витрат на інформацію про підприємство для різних його ланок управління

У переліку синтетичних рахунків національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України інтелектуальні витрати не зазначені, проте у класі рахунків 1 міститься синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи» (з шістьма субрахунками), на якому реєструють завершені (скристалізовані) інтелектуальні витрати, втілені у права на користування природними ресурсами, майном, на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи. У складі синтетичного рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» розміщений субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», де відображають знос (амортизацію) різних прав, зафіксованих на синтетичному рахунку 12 «Нематеріальні активи». Синтетичному рахунку 83 «Амортизація» підпорядкований субрахунок 833 «Амортизація нематеріальних активів». До інших витрат операційної діяльності (синтетичний рахунок 94) зараховують витрати на дослідження і розробки (субрахунок 941).

Крім того, у складі синтетичного рахунка 23 «Виробництво», на наш погляд, доцільно було б започаткувати аналітичний рахунок «Інтелектуалізоване виробництво»; 84 – аналітичний рахунок «Інші операційні витрати на інтелектуалізацію підприємства»; 85 – аналітичний рахунок «Інші витрати на інтелектуалізацію підприємства»; 91 – аналітичний рахунок «Витрати на інтелектуалізацію цехів, дільниць, бригад»; 92 – аналітичний рахунок «Витрати на інтелектуалізацію обслуговування та управління підприємством»; 93 – аналітичний рахунок «Витрати на інтелектуалізацію збуту продукції (товарів, робіт, послуг)» і т. д. (рис. 3.6).

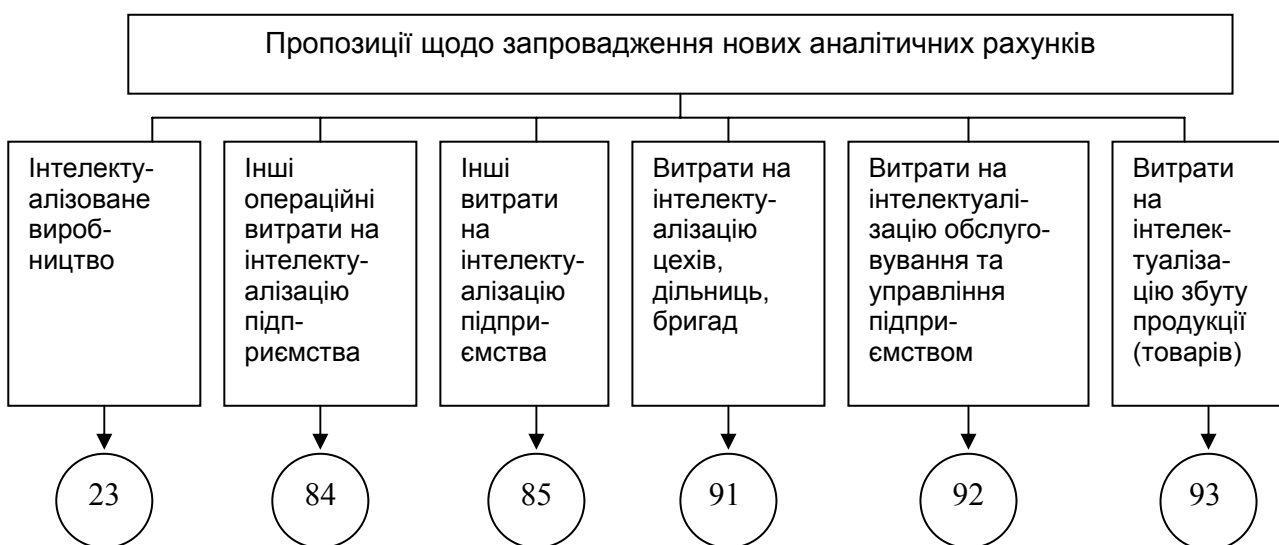


Рис. 3.6. Пропозиції щодо запровадження в національний План рахунків бухгалтерського обліку нових аналітичних рахунків

З огляду на подане вище зазначимо, що вченим-економістам доцільно дещо по-іншому оцінити перспективу зростання питомої ваги витрат на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію у загальній сумі витрат підприємства і створити таку модель обліку, яка дала б змогу адекватно реагувати на нетипові зміни в цих витратах.

Водночас слід вказати на те, що значна увага обліку витрат приділяється у США і це підтверджують назви та зміст положень управлінського й фінансового обліку, які використовують у цій державі (дод. Г.3).

У системі положень управлінського обліку США містяться насамперед положення про сервісні витрати, витрати на інформаційні системи, на зберігання запасів у складських приміщеннях, на нерухомість, на ризик-менеджмент, ABC-костинг, на доставку і фрахт, на робоче місце, цільові витрати, витрати на ресурси.

Серед стандартів фінансового обліку у США існують положення про витрати на дослідження і розробки (НДДКР), за сегментами, капіталізацію витрат на комп'ютерне програмне забезпечення (призначене для продажу, оренди або інших ринкових акцій), прямі витрати на оренду, витрати, пов'язані з припиненням операцій або вибуттям.

Зважаючи на досвід США з розробки нормативно-правових актів та рекомендацій з управлінського і фінансового обліку, пропонуємо створити в Україні науково-дослідний інститут з управлінського обліку і національний комітет із положень (стандартів) фінансового обліку. Суспільна значимість і окупність витрат на функціонування таких державних інституцій не викликає у нас жодних сумнівів.

Характеризуючи витрати сучасних підприємств, слід вказати на витрати подвійного призначення, оскільки вони взаємопов'язані з оподаткуванням прибутку підприємств, зокрема, регулюються Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [85].

Витрати подвійного призначення – це, за твердженням О. М. Самарченко, такі витрати підприємства, котрі за відповідних обставин можуть зменшувати об'єкт оподаткування (відобразатись у складі валових витрат) чи тільки суму, що не перевищує максимальної величини, встановленої податковим законодавством (п. 5.4 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»). Проте на практиці, на думку цієї авторки, поняття «витрати подвійного призначення» бухгалтери розглядають трохи ширше, тобто як витрати, що перебувають під пильним контролем та особливою увагою з боку представників контролюючих органів (насамперед державних податкових

інспекцій, адміністрацій). До таких «штучних» витрат подвійного призначення можна зарахувати витрати на проведення маркетингових досліджень, на інформаційно-консультативне обслуговування, на зв'язок та Інтернет. Ці операції працівники ДПС перевіряють дуже прискіпливо, оскільки за ними вони майже завжди вбачають схему ухилення від оподаткування. У зв'язку з цим підприємству треба грамотно обґрунтовувати та оформляти документи (накази, розпорядження, первинні документи), що дають змогу обмежити «податково-облікові» претензії працівників органів ДПС до мінімуму [5, с. 5].

Повний перелік витрат подвійного призначення поданий у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Перелік витрат подвійного призначення*

№ з/п	Назва витрат подвійного призначення	Дебет рахунка (субрахунка), пов'язаного з витратами подвійного призначення
1	2	3
1.	Витрати на охорону праці	Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
2.	Витрати на отримання ліцензій, дозволів	Дт 127 «Інші матеріальні активи»
3.	Витрати на дослідження та розробки	Дт 941 «Витрати на дослідження і розробки»
4.	Витрати на юридичні послуги	Дт 92 «Адміністративні витрати»
5.	Витрати на проведення аудиту (обов'язкового, добровільного)	Дт 92 «Адміністративні витрати»
6.	Витрати на маркетингові дослідження	Дт 93 «Витрати на збут»
7.	Витрати на інформаційно-консультативні послуги	Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
8.	Витрати на гарантійне обслуговування та ремонт	Дт 91 Загальновиробничі витрати, 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
9.	Витрати на рекламу	Дт 93 «Витрати на збут»
10.	Представницькі витрати	Дт 92 «Адміністративні витрати»
11.	Витрати на страхування	Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо

Продовження табл.3.6

1	2	3
12.	Витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з підприємством	Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
13.	Витрати на телефонний зв'язок (Інтернет)	Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
14.	Витрати на навчання (підвищення рівня кваліфікації) фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством, у закладах освіти України	Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 949 «Інші витрати операційної діяльності»
15.	Витрати на соціальну інфраструктуру	Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»

*Примітка. Складено за даними [5, с. 6–8].

Про значні проблеми у сфері оподаткування в Україні свідчить той факт, що у міжнародному узагальненому (за 10 показниками) рейтингу, який формує Світовий банк та Міжнародна фінансова корпорація, за сприятливістю умов для ведення бізнесу наша країна посідає 128 місце в переліку 175 держав (попереду перебуває 73,1% держав, тобто абсолютна їхня більшість). За сплатою податків (сьомим найнижчим для нашої країни) показником у рейтингу) Україна посідає передостаннє (174-те) місце [124, с. 13].

На сплату 98 різних податкових платежів в Україні витрачають у середньому 2185 годин на рік (по 22,3 години на один платіж); у країнах Центральної і Східної Європи, Центральної Азії – на 48,3 податків витрати часу становлять 423 години (по 8,8 години на один платіж); у країнах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), яка об'єднує 30 країн-членів,³ що виробляють майже 70% матеріальних цінностей і послуг у світі – на 15,3 податкового платежу припадає 202,9 години витрат часу (по 13,3 години на кожен платіж). Це означає, що за кількістю податкових платежів Україна випереджує інші країни в 2,03 – 6,41 разу, за витратами часу на обслуговування цих платежів – у 5,17 – 10,77 разу, а за витратами часу на один податковий платіж – у 1,68 – 2,53 разу [124, с. 13].

³ До країн-членів ОЕСР належать країни Європи (Австрія, Бельгія, Великобританія, Греція, Данія, Іспанія, Ісландія, Ірландія, Італія, Люксембург, Німеччина, Норвегія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словаччина, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія, Швейцарія, Швеція), Азії (Корея, Туреччина, Японія), Північної Америки (США, Канада, Мексика), Австралії (Австралія), Океанії (Нова Зеландія).

На наш погляд, якщо нині кількість податкових платежів в Україні зменшити до 48,3, а витрати часу довести до 13,3 години на один платіж, то в результаті можемо отримати 642,4 сумарної години витрат часу на одне підприємство, а це в 3,4 рази менше, ніж на сучасному етапі.

З іншого боку, якщо припустити, що звичайний робочий день бухгалтера підприємства становить 7 годин, а кількість робочих днів у році 281 день (за мінусом 60 святкових і вихідних та чергової відпустки (24 дні)), то отримаємо, що річний робочий час бухгалтера дорівнюватиме 1967 годин, тоді як на податковий облік і податкову звітність він мусить витратити, як уже зазначалось, 2185 годин на рік. Різниця між цими показниками дорівнює 218 годин (2185–1967).

Отже, бухгалтер має додатково, за рахунок власного часу відпрацювати 31 робочий день і одну годину, щоб виконати обсяг робіт, пов'язаний тільки з податковим обліком та звітністю. Проте у бухгалтера, крім них, є також інші обов'язки, які передбачають ведення фінансового та управлінського обліку, контроль за діями матеріально відповідальних осіб, складання статистичної звітності, вивчення нормативно-правових документів, підготовку різних внутрішньогосподарських документів, приймання відвідувачів тощо. На ці заходи потрібні 2–3 додаткових години щоденно або 600–900 годин на рік.

Таким чином, можна стверджувати, що бухгалтеру підприємства необхідно на рік відпрацювати 2785–3085 годин або 9,9–11,0 щоденно протягом 281 робочого дня, тобто він має працювати понад норму на 2,9 – 4,0 години більше, задовольняючи насамперед інтереси державної податкової системи, а не конкретного підприємства.

Вважаємо, що ці розрахунки вказують на величні суспільні втрати робочого часу, пряму відповідальність за які має нести керівництво ДПА України, а також усі, хто безпосередньо причетний до створення та функціонування такої системи оподаткування в Україні.

Водночас, із цим, нашу думку, чисельність працівників органів ДПС України є суттєво завищеною і її потрібно зменшити, як мінімум, у 3–5 разів. Це, по-перше, дасть змогу значно зменшити державні витрати на утримання і функціонування вітчизняної податкової системи, а також пряму та опосередковану шкоду, яку ця система завдає національній економіці й іміджу України як держави; по-друге, послабити рівень корупції та напруженість у спілкуванні працівників податкової служби з представниками малого й середнього бізнесу. Зауважимо, що в Україні необхідно розробити та затвердити Кодекс честі працівника державної податкової служби, який би забезпечував урегулювання (або хоч

зрівноважував) давніх антагоністичних відносин між бухгалтерами підприємств і працівниками органів ДПС; по-третє, підвищити ефективність роботи кожного податкового працівника і посилити його відповідальність за вчинені дії; по-четверте, покращити суспільну думку щодо професійності й порядності працівників органів ДПС, оскільки нинішня податкова система України, на нашу думку, має ознаки основного руйнівного чинника української економіки, що спричинює десятки мільярдів гривень збитків щорічно.

Щодо відповідальності представників державних органів влади та громадських організацій бухгалтерів і аудиторів України Ю. Я. Литвин зазначав: «Ніхто з цих високопоставлених осіб ще поки не заступився за бухгалтера-практика, не захистив його від тієї, ніким не вимірної лавини додаткових робіт [з появою податкового обліку. – В. Д.], які звалились на його бідну голову» [117, с. 12].

Крім цього, Ю. Я. Литвин (ще у грудні 1997 р.) запропонував, щоб працівники ДПА (штати дозволяють) виконували весь обсяг або частину облікових робіт, пов'язаних з обчисленням податків, а не тільки контролювали бухгалтерів щодо правильності ведення такого обчислення. Учений-економіст наголошував на необхідності порозуміння між головними бухгалтерами підприємств і працівниками ДПА для захисту інтересів держави, насамперед з метою своєчасного поповнення дохідної частини її бюджету [117, с. 12].

Проте думку Ю. Я. Литвина (а вона містить раціональне зерно) донині не врахували (хоч би частково) державні і громадські діячі, які б мали відстоювати загальнолюдські, професійні та соціальні права бухгалтерів України.

Мусимо констатувати той факт, що на макроекономічному рівні в Україні визначальний вплив на прийняття стратегічних управлінських рішень, у тому числі щодо обліку та контролю, мають політичні партії (клани), які представлені в парламенті великими фракціями і абсолютно не зважають на державні та суспільні інтереси. Прикладом такої ситуації є те, що нині неможливо отримати жодної оперативної інформації про розвиток національної економіки на веб-сайті Державного комітету статистики України, а самого комітету взагалі немає у переліку Державних комітетів на веб-сайті Кабінету Міністрів України. Крім того, нерідко в прийнятих макроекономічних (стратегічних) управлінських рішеннях уряду простежується жорстка позиція впливових міжнародних фінансово-кредитних організацій (МВФ, Світового банку реконструкції і розвитку); представників політичних еліт економічно-розвинутих країн

світу, держав-сусідів України та вплив інших вагомих світових чинників. Йдеться насамперед про копіювання фінансового обліку США, країн Західної Європи, безперервне прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з наступним внесенням чисельних змін і доповнень до них.

Щодо цієї ситуації П. Я. Хомин зауважив: «У кінці ХХ століття склалась парадоксальна ситуація: при повній відсутності методологічних напрацювань, які б відповідали ринковим умовам господарювання, інтенсивно здійснювався злам існуючої на той час системи бухгалтерського обліку і звітності» [216, с. 33].

Нині уже зрозуміло, що ця інтенсивність потрібна була транснаціональним компаніям для отримання вичерпної інформації про вітчизняну економіку та максимального викачування із неї ресурсів.

На наш погляд, витрати звітнього сегмента за своїм складом не відрізняються від витрат аналогічного до нього структурного підрозділу підприємства, однак ці витрати можуть суттєво відрізнитись за структурою, особливо, якщо звітний сегмент постійно збільшує частку інноваційної продукції у загальному обсязі виробленої.

Частина адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат може бути зарахована безпосередньо до витрат звітнього сегмента (якщо вона документально підтверджена і щодо цього не виникає жодних сумнівів) або встановлена в результаті обґрунтованого й послідовного розподілу відповідних витрат [166].

Витрати звітнього сегмента органічно пов'язані з його доходами за звітний період. Визначення терміна «доходи звітнього сегмента», як і «витрати звітнього сегмента», зафіксовані у п. 18 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [166].

Доходи звітнього сегмента доцільно розглядати як частину доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, одержання яких забезпечено звичайною діяльністю звітнього сегмента (господарського чи географічного) та які можуть бути безпосередньо зараховані або встановлені шляхом обґрунтованого й послідовного розподілу до звітнього сегмента. Зауважимо, що до доходів звітнього сегмента не відносять суми податку на додану вартість, акцизного збору, інші збори і відрахування з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо), адміністративні витрати, витрати на збут, що пов'язані з діяльністю підприємства загалом, котрі не можна зарахувати до конкретного сегмента, а також надзвичайні витрати (в тому разі, якщо вони безпосередньо не пов'язані з відповідним звітним сегментом).

Витрати структурних підрозділів містять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Структурні підрозділи підприємства можуть функціонувати у сферах основного виробництва та/або реалізації, допоміжних і обслуговуючих виробництв, управління, інформаційно-консультативних, юридичних, аудиторських та інших послуг.

Відповідно до цього підприємство може визначати кілька центрів відповідальності.

А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук і А. А. Турило вважають, що центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, котрий очолює певна особа (менеджер), яка самостійно приймає управлінські рішення в межах власних повноважень та несе персональну відповідальність за виконання доведених до цього підрозділу планових завдань, основних показників діяльності [210, с. 37].

Як відомо, є чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходів, центр прибутку і центр інвестицій.

Центром витрат називають структурний підрозділ, керівник якого відповідає за обсяг і структуру витрат, але не несе відповідальності за доходи, прибуток, який одержить підприємство від реалізації виробленої цим підрозділом продукції (товарів, робіт, послуг).

Центр доходів – це структурний підрозділ, керівник якого відповідає за обсяг (суму) доходів, які одержить підприємство від реалізації виробленої цим підрозділом продукції (товарів, робіт, послуг), проте цей керівник не несе відповідальності за суми витрат і прибутку.

Центром прибутку прийнято називати структурний підрозділ, керівник якого персонально відповідає і за витрати, і за доходи цього підрозділу.

Центр інвестицій – це структурний підрозділ, керівник якого персонально відповідає не лише за обсяг і структуру витрат цього підрозділу, обсяг (суму) його доходів, а й за те, на яку суму буде залучено інвестиційних ресурсів.

У центрі витрат увага його керівника зосереджена на планових (бюджетних) витратах з урахуванням сум можливої за звітний період економії. Керівнику центру доводять постатейний перелік планових витрат (на запланований обсяг продукції (товарів, робіт, послуг)). Якщо в структурному підрозділі виробили більше, ніж заплановано, тоді планові витрати можуть бути скориговані на коефіцієнт фактичного обсягу виробництва продукції (товарів, робіт, послуг).

Метою центру витрат є максимальна їхня економія за умови збереження якості продукції (товарів, робіт, послуг). За економію витрат керівник і працівники цього типу центру відповідальності можуть отримувати певну винагороду. Для ведення обліку витрат у центрах витрат можна застосовувати лімітно-забірні картки, внутрішньогосподарські розрахункові чекові книжки, грошові знаки для оплати отриманих структурним підрозділом товарно-матеріальних цінностей, наданих власним транспортом послуг, виконаних представниками інших підрозділів робіт тощо.

Детальний облік витрат у цьому центрі відповідальності, на нашу думку, дасть змогу значно зменшити непродуктивні витрати, нестачі, псування і крадіжки товарно-матеріальних цінностей, навчити працівників бережливо ставитися до матеріальних ресурсів, грошових коштів, логічно мислити в напрямку пошуку альтернативних джерел матеріальних ресурсів, альтернативних витрат. Проте облік за центрами витрат має суттєвий недолік, який, вважаємо, полягає в тому, що керівник і працівники центру не знають і або не беруть до уваги того, як сприйняв їхню продукцію (товари, роботи, послуги) ринок, зокрема, конкретний споживач, чи хоче він надалі бути їхнім споживачем, що його не влаштовує і чому, на кого слід орієнтуватись у майбутньому.

Досвід використання вітчизняними підприємствами внутрішньогосподарських розрахунково-чекових книжок у 1970–1980-х р. р. свідчить, що не варто занадто подрібнювати статті витрат. Переважно цим центрам доводили весь перелік статей, рекомендований галузевими Методичними рекомендаціями витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що відповідали підприємствам (промисловим, аграрним, будівельним, торговельним і т. д.). Логічно було б, на нашу думку, орієнтувати центри витрат на 3–5 укрупнених статей витрат (наприклад, можна обирати з наведеного переліку витрат: основні матеріали, оплата праці робітникам, електроенергія, пально-мастильні матеріали, запасні частини та ремонтні матеріали, транспортні витрати, послуги сторонніх організацій).

Проте, керівнику центру витрат не слід намагатись досягти, на наш погляд, значної економії відразу за всіма доведеними до певного центру статтями витрат. Спочатку треба вибрати для контролю за витратами 2–3 статті витрат, за якими можна потенційно досягти найбільших сум економії та працювати над їхньою оптимізацією постійно та послідовно (крок за кроком), а згодом – долучити й інші статті витрат.

Характеризуючи діяльність центрів витрат і структурних підрозділів, доцільно зауважити, що рідко в якому підприємстві центрами витрат є адміністративні структурні підрозділи (бухгалтерія, плановий і фінансовий відділи, відділ праці заробітної плати; служби головного інженера, головного технолога, головного будівельника тощо). В адміністративних структурних підрозділах основними підконтрольними статтями витрат, на наш погляд, могли би бути витрати на телефонні розмови, на відрядження, представницькі витрати, на ремонт, утримання та експлуатацію легкових автомобілів.

Підставою для системного оцінювання діяльності центру витрат є звіт про витрати цього центру за певний звітний період (бажано місяць).

У центрі доходів його керівник прагне зробити так, щоб, як мінімум, виконати плани реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Ці плани переважно відображають результати у натуральних одиницях, проте було б добре, як уже зазначалось, якби в них подавали обсяги реалізації в грошовому вимірнику (в умовах інфляції планові розрахунки здійснюють у гривнях та водночас в одній із твердих валют (долари США, євро)).

Плани реалізації доцільно складати за різними напрямками: за часом (річні, квартальні, місячні); за видами продукції (товарів, робіт, послуг); за покупцями і замовниками; за постачальниками і підрядниками; за регіонами (континенти, групи країн, країни і їхні регіони⁴, підприємства та їхні сегменти тощо).

Метою центру доходів є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) в обсязі не менш ніж запланований і за максимально вигідних для підприємства цін та умов. Оплату праці керівника центру можна поділити на дві частини: фіксовану суму (тверду ставку) та доплату за обсяг отриманих цим центром доходів від реалізації порівняно з плановим обсягом. Для ведення первинного обліку доходів від реалізації можна використовувати товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції, платіжні доручення, прибуткові та видаткові касові ордери, внутрішньогосподарські розрахунково-чекові книжки (грошові знаки) тощо.

Облік у центрі доходів має бути спрямований на забезпечення точної, вичерпної та своєчасної інформації про обсяги, якість і терміни реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та її оплати. Керівник центру доходів зобов'язаний мати постійно оновлювані дані про реалізацію й доходи за короткі звітні періоди (день, п'ятиденка, декада, півмісяця),

⁴ Для України можна виокремити області й АР Крим та/або територіальні райони: Захід, Схід, Північ, Південь країни; звичайні підприємства й підприємства-партнери.

середні звітні періоди (місяць, квартал, рік) та з початку року. Якщо план реалізації не виконаний, то керівник центру недоотримає доплату на відсоток недовиконання плану реалізації. Якщо ж план перевиконаний, то доплата буде більшою на відсоток перевиконання плану реалізації.

Для системного оцінювання діяльності центру доходів використовують звіт про доходи цього центру.

Водночас із позитивними результатами в управлінні підприємством, які забезпечує центр доходів, також наявні певні недоліки, зокрема, недостатньо уваги приділяється витратам цього центру. Як наслідок, не виявляються резерви зниження витрат центру доходів, а це призводить до зменшення суми прибутку підприємства.

У центрі прибутку відображають позитивні результати центрів витрат і доходів, що потребує від його керівника відповідальності за виваженість витрат і повноту доходів. До відома керівника центру прибутку доводять планові обсяги виробництва і реалізації, суми прямих витрат і доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Метою центру прибутку є отримання максимальної суми прибутку шляхом мінімізації витрат і максимізації доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Оплата праці керівника центру прибутку здійснюється двома частинами: за фіксованою сумою (твердою ставкою) та доплатою за досягнутий рівень прибутку порівняно із запланованим (за даними звіту про прибуток центру прибутку).

Керівник центру прибутку зобов'язаний в оперативному режимі відстежувати суми прямих витрат, обсяги виробленої продукції (товарів, робіт, послуг) та її реалізації, а також визначати фактичну суму прибутку і її відхилення від запланованої (плюс або мінус).

Якщо сума фактичного прибутку менша за заплановану, то в цьому разі керівник центру прибутку недоотримає доплату на відсоток недовиконання запланованої суми прибутку. Якщо ж сума фактичного прибутку більша за заплановану, то керівник цього центру отримає доплату вищу за звичайну на відсоток, що перевищує заплановану суму прибутку. Підставою для системного оцінювання центру прибутку є звіт про його прибуток.

Центри прибутку, в принципі, не мають суттєвих недоліків. Проте з часом теоретики й практики управління підприємством зрозуміли, що в умовах гіперконкуренції важливо зосереджувати увагу не лише на прибутку, а й на перспективах розвитку центру прибутку шляхом залучення для нього вітчизняних і зарубіжних інвестицій.

Якщо керівник центру відповідальності відповідає водночас і за прибутки, і за інвестиції, то він є керівником центру інвестицій. Центр інвестицій, на наш погляд, зацікавлює дослідників тим, що він може працювати повністю автономно від підприємства, тобто за принципами самоокупності та самофінансування.

У центрі інвестицій формуються плани виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), витрат та доходів, прибутку і його розподілу, залучення інвестицій і т. д.

Оплату праці керівника центру інвестицій можна, на нашу думку, поділити на три частини: фіксовану (тверду ставку) суму, доплати за одержаний прибуток і на залучені до центру інвестиції. Співвідношення між цими частинами оплати праці керівника, наприклад, може становити 50% : 30% : 20%. Інші показники розраховують відповідно до відсотка недовиконання або виконання планових завдань, як у центрі прибутку.

Для системної оцінки діяльності центру інвестицій підприємства найчастіше, як стверджує С. Ф. Голов, використовують показник прибутковості інвестицій (65%). Підприємства застосовують також такий показник, як залишковий прибуток (2%). Можна одночасно використовувати обидва цих показники (28%) [36, с. 521].

Метою центру інвестицій, на нашу думку, є забезпечення стабільного прибутку центру та неперервний пошук вигідних для нього інвестиційних ресурсів.

Охарактеризувавши окремі аспекти формування облікової та іншої інформації про витрати і доходи на рівні структурних підрозділів (звітних сегментів), проаналізуємо облік витрат і доходів на рівні робочого місця і підприємства загалом.

Отримавши первинну інформацію із структурних підрозділів, працівники обліку перевіряють її достовірність, ґрунують, обробляють та формують за певними напрямками на рахунках, а згодом – у звітності.

Цікавим є питання щодо обліку (самообліку) і витрат на забезпечення функціонування робочого місця. На цьому рівні облік (самооблік) можна вести з метою оцінки ефективності робочого місця; питомої його ваги у результатах структурного підрозділу; встановлення кількості відпрацьованих годин, обсягу виготовленої продукції (товарів, робіт, послуг); визначення витрат на підготовку та підтримання у належному стані робочого місця; прямих витрат на виготовлення продукції (товарів, робіт, послуг) та/або витрат на забезпечення належного виконання функціональних обов'язків працівниками (витрати на спецодяг, спецвзуття, спецхарчування, МШП, мобільний зв'язок (персональні мобільні

телефони), на папір, професійні спеціалізовані видання (газети, журнали), відрядження, наради, семінари, навчання, поштово-кур'єрські витрати, витрати на безпеку й охорону праці, на амортизацію необоротних активів, на оплату праці та соціальні заходи тощо).

У разі потреби, на наш погляд, можна вести не тільки облік (самооблік) доходів і витрат на забезпечення функціонування робочого місця, а й продукції (робіт, послуг), що вироблена (виконана, надана) на цьому робочому місці, а також простоїв і витрат за робочим місцем (останні є потужним резервом для зростання прибутку підприємства).

Облік (самооблік) доходів і витрат на забезпечення робочого місця, якщо це не є окреме приміщення чи кабінет, організувати доволі складно. По-перше, за цих обставин з'являється значна кількість непрямих витрат, котрі треба ділити на відповідну кількість місць, тому більш доцільно, на наш погляд, вести облік прямих витрат. По-друге, не кожен працівник достатньо освічений та/або з певних причин не зацікавлений вести такий облік (зарубіжний досвід свідчить, що з метою матеріального зацікавлення працівнику за ведення самообліку можна доплачувати до основної оплати праці 10–15%, а також використовувати моральні стимули (подяка, грамота, стаття в пресі)).

Зауважимо, що самооблік не можна нав'язувати працівнику силоміць (маємо непоодинокі приклади з практики), бо це може спричинити негативну реакцію як у нього, так і в багатьох інших працівників підприємства. Якщо ж активно пропагувати самооблік для працівників як ефективний спосіб оцінки їхньої діяльності, то згодом його дедалі більше використовуватимуть у підприємстві, оскільки це сприятиме розвитку останнього, у працівників з'явиться відчуття гордості за своє підприємство, бажання рекламувати його продукцію, а також розкриється творчий індивідуальний потенціал самого працівника, якому стане цікаво жити і який професійно зростатиме щороку. По-третє, слід з'ясувати, чи є об'єктивна потреба для підприємства у веденні обліку (самообліку) витрат на забезпечення робочих місць або окремих із них (найважливіших чи найбільш використовуваних, чи дохідних, чи прибуткових). По-четверте, облік (самооблік) доходів витрат на забезпечення функціонування робочого місця дає змогу оцінити (самооцінити) кожного працівника підприємства за ефективністю та якістю його праці (внеску в загальну справу, виявити його позитиви і недоліки, розробити для нього індивідуальну програму саморозвитку та самовдосконалення на перспективу). По-п'яте, цей вид обліку (самообліку) сприяє розвитку в працівника логічного мислення

спрямованого на аналіз економічних явищ і процесів, бережливого ставлення до матеріальних, трудових, фінансових, інтелектуальних ресурсів підприємства з метою їхнього примноження тощо.

Облік (самооблік), вважаємо, має бути простим і його слід вести в Журналі обліку (самообліку) доходів і витрат на забезпечення функціонування робочого місця. Цей журнал доцільно вести в хронологічному порядку за відповідною формою (рис. 3.7), що передбачає три окремих розділи.

Зразок					
Журнал обліку (самообліку) доходів і витрат на забезпечення робочого місця за листопад 2009 р.					
I. Витрати на забезпечення робочого місця					
Дата	Зміст господарської операції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума, грн. коп.
02.11.09 р.	Витрати основних матеріалів	кг	89	11-10	987-90
03.11.09 р.	Витрати основних матеріалів	кг	80	11-10	888-00
04.11.09 р.	Витрати основних матеріалів	кг	84	11-10	932-40
II. Продукція (роботи, послуги), отримання якої забезпечило робоче місце					
Дата	Зміст господарської операції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума, грн. коп.
02.11.09 р.	Оприбутковано готову продукцію	од.	315	5-20	1638-00
03.11.09 р.	Оприбутковано готову продукцію	од.	298	5-20	1549-60
04.11.09 р.	Оприбутковано готову продукцію	од.	332	5-20	1726-40
III. Простой та втрати на робочому місці					
Дата	Зміст господарської операції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума, грн. коп.
02.11.09 р.	Невиправний брак	од.	3	5-20	15-00
04.11.09 р.	Простій за відсутності матеріалів	год.	2	9-00	18-00

Рис. 3.7. Зразок Журналу обліку (самообліку) доходів і витрат на забезпечення функціонування робочого місця

В кінці звітної періоду (місяця, кварталу, року) можна готувати Звіт-аналіз доходів і витрат на забезпечення функціонування робочого місця на основі узагальнених і проаналізованих даних Журналу обліку (самообліку) доходів і витрат на забезпечення функціонування робочого місця. Ця інформація була б цінною для менеджерів підприємства, оскільки вона дала б змогу встановити, наскільки окупним для нього є те або інше робоче місце, що і скільки зробив працівник (група працівників), а також порівняти ефективність його (їхньої) діяльності з результатами діяльності іншого працівника (працівник), з'ясувати, чи не дублюються його (їхні) функції.

Отже, облік (самооблік) на рівні робочого місця за певних умов можливий і корисний як для підприємства, так і для його працівника, що працює на цьому робочому місці.

Облікова та інша інформація про витрати та доходи, зареєстрована і початково оброблена на рівнях робочих місць, структурних підрозділів, надходить у бухгалтерію, де її групують за напрямками обліку, синтезують на рахунках, формують у звітні показники та узгоджують їх між собою, складають звітні форми і спрямовують до користувачів, зберігають інформацію в архівах, а непотрібну згодом утилізують.

Бухгалтерію підприємства потрібно, на нашу думку, розглядати як центр інформації, поряд з чотирма іншими типами центрів відповідальності підприємства, про які було зазначено, оскільки саме у бухгалтерію надходить, в ній готується і звідси подається для споживання користувачам «гаряча інформація», необхідна як для прийняття управлінських рішень, так і для аналітичного осмислення і дискусій. Відповідальність за центр інформації на порядок вища, ніж відповідальність за центр витрат, центр доходів, центр прибутків, центр інвестицій. Так, центр інформації підприємства, на нашу думку, – це центр відповідальності за обліково-звітну інформацію, що здійснює певні витрати на таку інформацію, проте нині не можна точно визначити її собівартість, ціну, а відповідно доходи та прибуток.

Якщо проаналізувати витрати на обліково-звітну інформацію, то можна встановити, що в цьому разі наявні прямі та непрямі витрати. Прямі витрати можна безпосередньо відносити на певний вид обліково-звітної інформації (вартість бланків звітності, кількість листків паперу на друкування інформації і т. д.). Непрямі витрати (за мінусом витрат, які зараховують відразу на фінансові результати), на нашу думку, доцільно розподіляти пропорційно до прямих.

Можна розрахувати, на наш погляд, також вартість обліково-звітної інформації, відповідно до її обсягу в мегабайтах (Мб) та розрахункової (трансфертної) ціни за 1 Мб з урахуванням собівартості 1 Мб виробленої в підприємстві звітно-облікової інформації (за умови, що в підприємстві облік автоматизований). За ручної форми обліку розрахунок обсягу обліково-звітної інформації, її ціни та вартості для споживача інформації можна проводити на підставі документорядків, наприклад, документорядок можна позначити як 1 Дор.

Синтетичний і аналітичний облік витрат підприємства бухгалтерія здебільшого веде на рахунках 15 «Капітальні інвестиції» (капітальні витрати), 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати» (витрати на організацію та управління), 93 «Витрати на збут» (пов'язані безпосередньо з процесом реалізації та маркетингом продукції (товарів, робіт, послуг)), 94 «Інші операційні витрати» (на дослідження й розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти і реалізованих виробничих запасів; сумнівні та безнадійні борги; втрати від операційної курсової різниці і від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані пені, штрафи, неустойки; інші витрати операційної діяльності), 95 «Фінансові витрати» (пов'язані з фінансовою діяльністю підприємства, відсотки за кредит, інші фінансові витрати за об'єктами фінансування), 96 «Втрати від участі в капіталі» (від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій у дочірні підприємства), 97 «Інші витрати» (собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; списання необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності, а також виплата страхових сум та страхових відшкодувань і перестрашування), 98 «Податок на прибуток» (витрати, пов'язані зі сплатою державі певного відсотка від прибутку підприємства, що виник у результаті звичайної діяльності та надзвичайних подій), 99 «Надзвичайні витрати» (втрати від стихійного лиха, техногенних катастроф й аварій, інші надзвичайні витрати) тощо.

У класі рахунків 0 «Позабалансові рахунки» на рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» фіксуються потенційні витрати підприємства, пов'язані з відшкодуванням втрат від псування товарно-матеріальних цінностей.

Витрати за елементами переважно ведуть на рахунках класу 8 «Витрати за елементами». До цього класу рахунків належать такі рахунки: 80 «Матеріальні витрати» (сировини й матеріалів, купівельних

напівфабрикатів і комплектуючих, пального та матеріалів, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, товарів, інших матеріальних витрат); 81 «Витрати на оплату праці» (виплати за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, оплата іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці); 82 «Відрахування на соціальні заходи» (витрати (відрахування) на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, для безробітних, на індивідуальне страхування), 83 «Амортизація» (витрати (амортизаційні нарахування), пов'язані з нарахуванням амортизації на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи), 84 «Інші операційні витрати» (витрати операційної діяльності, які не передбачені у матеріальних витратах, витратах на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витратах на амортизацію), 85 «Інші затрати» (витрати, які не зараховані до витрат, що облікують на рахунках 80–84).

Оскільки в Україні облік витрат можна здійснювати за трьома класами рахунків, можливими є три варіанти його ведення: 1) із застосуванням лише класу рахунків 8 (для малих підприємств); 2) із використанням рахунків усіх трьох класів – 2, 8 та 9; 3) із застосуванням рахунків класів 2 і 9 (тобто за винятком класу рахунків 8). Відповідно до цього з'ясуємо, наскільки перелічені варіанти обліку витрат є життєздатними.

Перший варіант обліку витрат пристосований для користування в малих підприємствах, оскільки замість двох-трьох класів рахунків, пов'язаних з витратами, достатньо застосувати три рахунки витрат, які передбачені «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва» [159]. Так, на рахунках 23 «Виробництво» обліковують витрати на виробництво і брак у виробництві; 84 «Витрати операційної діяльності» – відображають елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати, тобто практично всі витрати за елементами витрат, пов'язаними з класом рахунків 8, окрім рахунка інших затрат; 85 «Інші витрати» – фіксують витрати, не пов'язані з операційною діяльністю в межах звичайної діяльності, а також витрати на оплату податку на прибуток, надзвичайні витрати. Проте слід вказати на таку невідповідність: для малих підприємств у Плані рахунків передбачений, крім рахунків класу 8 (рахунки 84 «Витрати операційної діяльності», 85 «Інші витрати»), також рахунок 23 «Виробництво», хоча в першому варіанті обліку витрат про нього не йшлося.

На нашу думку, доцільно при першому варіанті обліку витрат використовувати не тільки клас рахунків 8 «Витрати за елементами», а й клас рахунків 2 «Запаси» (23 «Виробництво»). З огляду на це, пропонуємо уточнити склад класів рахунків, належних до першого варіанта обліку витрат, і вважати, що це класи рахунків 2 та 8.

Щодо ефективності застосування другого варіанта обліку витрат не маємо жодних сумнівів. Оскільки три класи рахунків (2, 8 та 9) кореспондують між собою, це забезпечує отримання повної та вичерпної інформації для складання фінансової звітності будь-якого підприємства. Вбачаємо певні недоліки у використанні підприємствами третього варіанта обліку витрат. Це зумовлено тим, що у формі 2 фінансової звітності Звіт про фінансові результати (розділ II «Елементи операційних витрат») передбачено точно такі ж елементи витрат, які можна отримати на підставі даних рахунків 80–84. Якщо все-таки підприємства не ведуть цих рахунків, то вони періодично будуть змушені (для потреб фінансової звітності) додатково вибирати інформацію, пов'язану з елементами операційних витрат.

Аналізуючи рахунки витрат, приділимо увагу питанню порівняльної характеристики розділів рахунків (до 2000 р.) і класів рахунків (з 2000 р.).

У колишньому Плані рахунків бухгалтерського обліку витрати відображали за 4 розділами: розділ I «Основні засоби» (фонди), рахунок 03 «Ремонт основних засобів» (витрати на капітальні ремонти основних засобів); розділ II «Виробничі запаси», рахунок 16 «Транспортно-заготівельні витрати» (витрати пов'язані з перевезенням, навантаженням, розвантаженням, складуванням виробничих запасів); розділ III «Витрати на виробництво», рахунки 20 «Основне виробництво» (витрати, що здійснювались у процесі основного виробництва), 23 «Допоміжні виробництва» (витрати, які сформовані під час допоміжного виробництва), 24 «Витрати на отримання та експлуатацію машин і обладнання» (витрати, пов'язані з роботою виробничих машин й обладнання), 25 «Загально-виробничі витрати» (витрати на рівні управління виробничими структурними підрозділами і забезпечення їхнього функціонування), 26 «Загальногосподарські витрати» (витрати на рівні управління підприємством загалом і забезпечення його функціонування), 28 «Брак у виробництві» (витрати, пов'язані з виправленням браку і втрати від невиправного браку), 29 «Обслуговуючі виробництва і господарства» (витрати виробництв і господарств, що здійснюють обслуговування підприємства), 30 «Некапітальні роботи» (витрати в будівництві некапітального характеру), 31 «Витрати майбутніх періодів» (витрати, що здійснюються на перспективу),

33 «Капітальні вкладення» (капітальні витрати), 35 «Формування основного стада» (витрати, пов'язані зі створенням і підтриманням розвитку дорослого стада тварин у підприємстві); розділ IV «Готова продукція, товари і реалізація», рахунки 43 «Позавиробничі витрати» (витрати на реалізацію продукції, робіт, послуг), 44 «Витрати обігу» (витрати, пов'язані з торгівлею), 46 «Реалізація» (дебет цього рахунка, де відображали витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), відвантажену (виконані, надані) покупцям (замовникам)) (дод. Д).

Нині діючий План рахунків бухгалтерського обліку, на нашу думку, суттєво відрізняється від попереднього такими особливостями: по-перше, він не власне український, а запозичений у французів; по-друге, безпосередньо для витрат на виробництво відведено тільки один рахунок (23 «Виробництво»), тоді як у попередньому Плані було три рахунки (20 «Основне виробництво», 23 «Допоміжні виробництва», 29 «Обслуговуючі виробництва і господарства»); по-третє, витрати на реалізовану продукцію спочатку обліковувались на дебеті рахунка 43 «Позавиробничі витрати», а потім списувались на дебет рахунка 46 «Реалізація». Нині – на рахунок 90 «Собівартість реалізації» (ці витрати попередньо обліковуються на рахунок 93 «Витрати на збут»); по-четверте, транспортно-заготівельні витрати обліковують у складі певних запасів, а не на окремому рахунку, як це було до 2000 р.; по-п'яте, на рахунок 10 «Основні засоби» (рахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель») відображають витрати капітального характеру, що пов'язані з роботами на земельних ділянках (раніше вартість землі в обліку не фіксували, вважали її загальнонародною власністю, що не має справжньої ціни (тоді вона розглядалась як безцінна), а капітальні витрати на поліпшення земель відображали на окремих аналітичних рахунках 20 «Основне виробництво» (рахунок 201 «Рослинництво»); по-шосте, капітальні вкладення отримали нову назву «капітальні інвестиції»; по-сьоме, в складі рахунка 91 «Загальноновиробничі витрати» передбачені витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання, оскільки рахунок 92 «Адміністративні витрати» за змістом відповідає колишньому рахункові 26 «Загальногосподарські витрати», а рахунок 93 «Витрати на збут» – рахункові 43 «Позавиробничі витрати»; по-восьме, створені нові класи рахунків 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності» [158].

Перелічені вище зміни у структурі та назвах рахунків свідчать, на нашу думку, про переорієнтацію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку із виробничо-витратного спрямування на збутово-дохідне.

Кореспонденція рахунків витрат з іншими рахунками відображена в дод. Е.

Синтетичний та аналітичний облік доходів підприємства бухгалтерія переважно веде на рахунках: 70 «Доходи від реалізації» (доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, а також вирахування з доходу), 71 «Інший операційний дохід» (дохід від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, від операційної оренди активів і операційної курсової різниці, від списання кредиторської заборгованості; одержання пені, штрафів, неустойок, а також грантів та субсидій; відшкодування раніше списаних активів, інших доходів від операційної діяльності), 72 «Дохід від участі в капіталі» (дохід від інвестицій в асоційовані підприємства, спільної діяльності, інвестицій в дочірні підприємства), 73 «Інші фінансові доходи» (дивіденди і відсотки одержані, інші доходи від фінансових операцій), 74 «Інші доходи» (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, дохід від неопераційної курсової різниці, безоплатно одержаних активів; інші доходи від звичайної діяльності), 75 «Надзвичайні доходи» (відшкодування збитків від надзвичайних подій, інші надзвичайні доходи), 79 «Фінансові результати» (результат основної діяльності фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій).

У попередньому Плані рахунків бухгалтерського обліку (до 2000 р.) доходи відображали переважно у розділі рахунків IV «Готова продукція, товари і реалізація» на рахунках 46 «Реалізація» (кредит рахунка), 49 «Доходи від реалізації послуг», а також у розділі рахунків VII «Фінансові результати і використання прибутку» на рахунку 80 «Прибутки і збитки».

Нині створено окремий клас рахунків 7 «Доходи і результати», який містить 8 рахунків (два рахунки у запасі) та 33 субрахунки. Таким чином, порівняно з колишнім новий План рахунків у частині доходів значно розширений. Окрім цього, тепер доходи відображаються на рахунках за напрямками діяльності: звичайна діяльність (операційна (рахунки 70 та 71)), інвестиційна діяльність (рахунок 72), фінансова діяльність (рахунок 73). На наш погляд, назва рахунка 73 «Інші фінансові доходи» невдала, якщо цей рахунок розглядати з позиції інших фінансових доходів, то матимемо, що доходи на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» отримані від фінансової, а не інвестиційної діяльності, що не можна вважати правильним. На нашу думку, рахунок 73 слід назвати «Фінансові доходи». Проте дещо невідповідною є назва рахунка 74 «Інші доходи». Логічно цей рахунок назвати, на наш погляд, 74 «Інші звичайні доходи», оскільки на ньому обліковують решту доходів звичайної діяльності, які не відображені на рахунках 70–73. Крім того, на рахунку 74 зібрані субрахунки з усіх видів звичайної діяльності: операційної (субрахунки 742; 743; 745; 746); інвестиційної (субрахунок 741); фінансової (субрахунок 744). Якщо ці субрахунки розподілити, на наш погляд, за відповідними, наведеними вище,

напрямами діяльності, то застосовувати рахунок 74 не було б потреби взагалі.

Таким чином, поки функціонує підприємство, воно має формувати облікову та звітну інформацію про власні витрати і доходи відповідно до структурних рівнів, зокрема, на рівні структурного підрозділу (звітного сегмента), на рівні робочого місця, на рівні підприємства загалом. Процес формування облікової звітності інформації є неперервним і супроводжується значними та / або незначними поліпшеннями, відповідно до яких відбувається додаткова економія витрат і отримання неочікуваних доходів підприємства.

Висновки до розділу 3

1. Форма (система) – це, на нашу думку, сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною технологією, регламентованою нормативно-правовими актами України.

2. Аналіз розвитку форм (системи) обліку в Україні дає змогу зробити висновок, що сучасні вітчизняні форми (системи) обліку зазнають значного часового впливу (з проміжком 10–20 років), протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології та організації обліку, суспільно-політичній ситуації в державі та світі.

3. На форми (системи) обліку витрат і доходів підприємства насамперед впливає творча думка облікової громадськості. Ці форми видозмінюють і поліпшують відповідно до умов певного історичного розвитку держави, розвитку інформаційних систем і комп'ютерної (обчислювальної) техніки.

4. Методи обліку витрат і доходів підприємства варто розуміти як сукупність прийомів і способів, які дають можливість ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат і доходів.

5. Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи: 1) традиційні (позамовний, нормативний, знеособлений (котловий), повиробний, поопераційний, попередільний, простий (прямий), попроцесний, групово-виробничий (попартійний) (слід виокремити також варіанти обліку – безнапівфабрикатний і напівфабрикатний)); 2) запозичені (стандарт-кост, абсорбшен-кост, система «точно в зазначений термін» (JIT), кайзен-костинг, директ-костинг, верибл-костинг, ABC-метод, таргет-костинг (цільове калькулювання)). Традиційні та запозичені методи обліку витрат і доходів підприємства широко використовують в обліковій політиці. Проте вибір конкретним підприємством певних методів (методу) обліку залежить, на наш погляд, переважно, від таких чинників: типу виробництва і його обсягів, системи управління, рівня автоматизації обліку, освіченості та досвіду головного бухгалтера.

6. Якщо методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції налічуємо майже два десятки, то методів обліку доходів у фінансовому обліку лише три: метод обліку за фактом постачання продукції (замовнику, покупцю), тобто нарахування доходу (прийняття замовником (покупцем) продукції до оплати); метод обліку доходу за етапами виконання контракту; касовий метод обліку доходу, тобто дохід за цим методом визначається лише тоді, коли надійшли кошти в касу або на рахунок у банку.

7. За структурно-виконавськими рівнями підприємство можна поділити на рівень структурного підрозділу (звітний сегмента) (основний рівень), рівень робочого місця (базовий), рівень підприємства (вищий).

8. Варто звернути увагу на питання щодо обліку витрат на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію про підприємство. Пропонуємо запровадити низку аналітичних рахунків, пов'язаних з витратами на інтелектуалізацію, до синтетичних рахунків 23; 84; 85; 91–93.

9. З метою системного поліпшення стану обліку в Україні та підвищення його ефективності вважаємо за доцільне створити науково-дослідний інститут управлінського обліку і національний комітет із положень (стандартів) фінансового обліку.

10. Існує чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходів, центр прибутку і центр інвестицій. У центрі витрат увага його керівника зосереджена на планових (бюджетних) витратах з урахуванням сум можливої за звітний період економії. У центрі доходів його керівник прагне виконати, як мінімум, плани реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У центрі прибутку відображаються позитивні результати центрів витрат і центрів доходів, що потребує від його керівника відповідальності за виваженість витрат і повноту доходів. Метою центру інвестицій, на нашу думку, є забезпечення стабільного прибутку центру та неперервний пошук вигідних для нього інвестиційних ресурсів.

Бухгалтерію підприємства потрібно розглядати як центр інформації, поряд з чотирма іншими типами центрів відповідальності підприємства, про які було зазначено, оскільки саме у бухгалтерію надходить, в ній готується і звідси подається для споживання користувачам «гаряча інформація», необхідна як для прийняття управлінських рішень, так і для аналітичного осмислення і дискусій. Відповідальність за центр інформації на порядок вища, ніж відповідальність за центр витрат, центр доходів, центр прибутків, центр інвестицій. Так, центр інформації підприємства – це центр відповідальності за обліко-звітну інформацію, що здійснює певні витрати на таку інформацію, проте нині не можна точно визначити її собівартість, ціну, а відповідно доходи та прибуток.

РОЗДІЛ 4

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ

4.1. Суть і значення економічного контролю в діяльності підприємств

Вважаємо, що сучасний період характеризується багатьма специфічними рисами, які нещодавно сформовані та / або досі формуються і значно впливатимуть на розвиток економічних процесів у найближчі десятиліття. До цих рис, на нашу думку, можна зарахувати такі:

- нестримний динамізм та оперативне застосування в науці, практичній діяльності й побуті новітніх інформаційних технологій і комп'ютерної техніки;

- пришвидшене збільшення чисельності населення світу (особливо в Китаї, Індії, країнах Африки) та зростання кількості робочих місць у невиробничій сфері;

- нерівномірний розподіл і обмеженість матеріальних, сировинних, продовольчих, енергетичних, водних, фінансових, інвестиційних ресурсів і прагнення людства до більш заможного матеріального життя, що загострює й посилює індивідуальний егоїзм, створює атмосферу напруги та невизначеності на різних рівнях влади, підприємництва, соціальної сфери;

- послаблення ролі держави в регулюванні соціально-економічними процесами та зміцнення і посилення впливу на суспільні групи, державні утворення кланових і злочинних угруповань, представники яких беруть активну участь у виборах з метою легального приходу до влади і реалізації власних корисливих задумів, що сприяє розвитку корупції, всездозволеності та безвідповідальності; створює у людей відчуття незахищеності, невпевненості, постійного страху й паніки (нині дедалі більше зростає кількість осіб, які хворіють хронічними фобіями);

- перманентна політична нестабільність у багатьох країнах світу (в тому числі в Україні), що загострюється внаслідок непримиренності через різні політичні й економічні інтереси кланових угруповань, політичних партій та їхньої роз'єднаності у захисті інтересів держави на міжнародному рівні;

- відсутність належного контролю за витратами і доходами громадян (усіх без винятку) і жорсткого та системного обмеження державою шляхів надмірного збагачення (для України це дуже актуальна проблема);

– недостатня спроможність контролюючих і правоохоронних органів вести цілеспрямовану й послідовну політику в боротьбі з казнокрадством, міжнародною мафією, організованою злочинністю, тероризмом (останній, як стверджують деякі вчені, є наслідком політичних прорахунків провідних держав Заходу щодо країн «третього» світу);

– неофіційна підтримка представниками державних органів влади відповідних підприємницьких структур і періодичне отримання за це «винагороди» та використання незаконних методів для створення штучних перешкод на шляху розвитку конкурентів перших (в окремих випадках їхнє знищення або поглинання) тощо.

Названі вище особливі риси певним чином впливають на систему контролю на міжнародному, континентальному, міждержавному, державному, регіональному, галузевому рівнях, а також на рівні підприємства, його структурних підрозділів (звітних сегментів), кожного окремого робочого місця.

Термін «контроль», як стверджує М. Г. Бєлов, походить від французького слова «contrôle»), що дослівно перекладається як список, що ведеться у двох примірниках (у нашому разі повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка). Контроль означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою з'ясування їхньої законності та економічної доцільності [9, с. 5].

В. О. Шевчук зазначає, що термін «контроль» має латинські корені: «rola» – «згорток паперу із записами, документ»; «contra» – «протиставлення тим твердженням, що наявні в певному документі» [224, с. 11].

Близькі за значенням до слова «контроль», на нашу думку, є поняття «спостереження», «перевірка», «нагляд», «дослідження», «моніторинг», «огляд», «відображення», «порівняння», «з'ясування». Про деякі з них неодноразово згадується у наукових джерелах.

Контроль насамперед варто розглядати, на наш погляд, як одну з функцій управління в усіх сферах людської діяльності.

Контроль у сфері економіки називають «економічний контроль». М. Т. Білуха стверджує, що контроль, перш за все, треба розглядати як функцію системи управління суспільними процесами у сфері соціального управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави [14, с. 3].

На думку М. Т. Білухи, «...контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів

управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень» [14, с. 6].

Г. Г. Кірейцев вважає, що «...контроль має розглядатись як багатоаспектне явище, як функція менеджменту і функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємництва» [96, с. 11].

Б. А. Райзберг наголошує, що контроль – це «...активне стеження за виконанням прийнятих управлінських рішень, управляючих впливів, а також за дотриманням законів, правил, норм економічної поведінки, господарської діяльності» [177, с. 28].

А. В. Бодюк розуміє економічний контроль «...як механізм організованої перевірки (вивчення й оцінки) суб'єктів суспільного виробництва з метою встановлення реального стану, виявлення невідповідностей, протиріч у виробництві та формування рішень щодо забезпечення економічних методів для їх усунення, а також запровадження новацій у практику» [16, с. 32].

У цьому разі економічний контроль досліджують як механізм перевірки, який має відповідну (дуже деталізовану) мету, а також сприяє практичній реалізації новацій (важливо для інноваційно-інвестиційного напрямку розвитку підприємств).

У «Бухгалтерському словнику» (за редакцією Ф. Ф. Бутинця) контроль характеризують у двох площинах: як «...систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів» [22, с. 9] і як «...вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою отримання вигод від її діяльності» [22, с. 94].

Розглядаючи окремі види, форми й типи контролю, представники Житомирської наукової школи з обліку, аналізу та аудиту застосовують такі словосполучення: «сукупність процедур» (контроль бухгалтерський); «контрольні функції» (контроль внутрішньогосподарський); «процес спостереження і перевірки» та «системи заходів» (контроль господарський); «розподіл контролю за господарською діяльністю» (контроль спільний); «перевірка наявності» (контроль фактичний) [22, с. 94–95].

Н. Г. Виговська аргументує, що «...контроль є самостійною функцією управління економікою, однак він не поглинає інші функції, а взаємопроникає в них, активно впливаючи на ефективність їх використання» [29, с. 78].

Загальноновизнано, що функціями управління, крім контролю, є такі: планування, регулювання, організація, мотивація (стимулювання).

К. Друрі (поділяючи думку П. Друкера) до перелічених вище додає функцію ділових контактів (обміну інформацією), що здійснюється шляхом організації та удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності [70, с. 21].

А. Я. Гончарук та В. С. Рудницький вважають, що «...контроль як функція управління – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень у процесі виконання цих рішень» [37, с. 14].

Це визначення терміна «контроль», на нашу думку, найбільше відповідає його суті, оскільки йдеться про спостереження та перевірки, встановлення ступеня впливу, виявлення відхилень, тобто в ньому перелічені всі характеристики системи контролю.

Ці автори (А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький) подали також власне визначення економічного контролю як динамічної системи, що спрямована «...на виявлення та усунення негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин з метою своєчасного регулювання їх у розширеному відтворенні суспільно необхідного продукту» [37, с. 14].

Проте щодо цього визначення терміна «економічний контроль» зазначимо, що воно занадто політекономізоване і його треба було б дещо спростити.

Л. В. Дікань вважає, що у більш загальному вигляді контроль слід розуміти як «...систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів» [68, с. 34].

Як бачимо, науковець розглядає контроль з позиції системи відносин, що виникають у зв'язку з об'єктивною необхідністю системного спостереження і перевірки об'єктів контролю.

На думку Є. В. Калюги, «...контроль потрібно розглядати не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного значення держави» [91, с. 29].

Учена вважає, що господарський контроль варто «...розглядати як постійно діючу, науково обґрунтовану і добре продуману систему спостереження та перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і

виробничого споживання, що обмежуються фінансово-господарською діяльністю тільки підприємств» [91, с. 34].

У двох наведених вище визначеннях контроль охарактеризовано як: 1) функцію контролю, елемент економічної політики держави; 2) систему спостереження та перевірки.

Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, С. В. Бардаш і Н. І. Петренко стверджують, що «...контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів» [19, с. 10].

М. Р. Пушкар і Н. П. Тарнавська визначають контроль в управлінні як «...процес забезпечення досягнення цілей організації за допомогою оцінки та аналізу результатів діяльності, оперативного втручання у виробничий процес і прийняття коригуючих дій» [172, с. 234].

Згадані вище автори звертають увагу на те, що контроль – це процес, де використовуються оцінка, аналіз, оперативне управління і регулювання.

Н. С. Вітвицька подає визначення контролю у широкому розумінні, стверджуючи, що він є процесом, котрий має забезпечити «...функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [28, с. 18].

В «Економічній енциклопедії» (за редакцією С. В. Мочерного) контроль визначають як: «1) елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами; 2) контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках» [72, с. 829].

Далі характеризуються конкретні види, форми і типи контролю, тобто контроль розглядається як комплекс заходів (контроль валютний, контроль екологічний), комплекс заходів і важелів (контроль за цінами) комплекс знань і заснована на них сукупність спостережень і перевірок контролюючими органами функціонування й розвитку економічної системи (контроль економічний), заснована на сукупності знань система спостережень, досліджень і перевірок (моніторинг) контролюючими органами ефективного функціонування, розвитку, використання державної власності (контроль фінансовий) [72, с. 829 – 830].

Отже, на основі наведених вище визначень доходимо висновку, що в «Економічній енциклопедії» розглядають контроль з позиції елемента управління, реальної влади, комплексу заходів, комплексу знань,

системи спостереження, досліджень і перевірок, комплексу заходів та важелів. Щодо характеристики контролю як комплексу важелів, не можемо погодитись, оскільки важелі є більше предметом досліджень регулювання.

С. О. Левицька подає обширне визначення контролю, вважаючи, що це «...органічна система моніторингу певних питань контролюючими органами; не тільки джерело інформації, а й елемент управління економічними об'єктами і процесами; індикативний фактор виконання управлінських рішень; система динамічного розвитку передусім у питаннях, які забезпечують раціональне використання державних ресурсів суб'єктами господарювання» [114, с. 83].

Згідно з визначенням С. О. Левицької, контроль можна розглядати у таких площинах (із цим трактуванням варто погодитись): 1) як система моніторингу; 2) джерело інформації; 3) елемент управління; 4) індикативний фактор; 5) система динамічного розвитку.

Л. В. Нападовська стверджує, що контроль є процесом, котрий «...забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень» [137, с.19].

Отже, дослідниця розглядає контроль як процес, який дає змогу досягти визначених організацією цілей.

Для Б. Ф. Усача контроль «...означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності» [211, с. 10].

Визначення науковця є доволі лаконічним, тому заслуговує на увагу дослідників.

Т. П. Карпова наголошує, що контроль – це «...перевірка здійснення конкретних і детальних планів зі сторони керівника, менеджера» [92, с. 334].

На думку Ч. Т. Хорнгрена, контроль доцільно розглядати як «...дію, яка сприяє виконанню рішення і відображає реалістичну оцінку, що забезпечує зворотний зв'язок результатів» [240, с. 966].

М. Я. Штейнман і М. Ф. Євсєєв визначають економічний контроль як постійне спостереження з боку держави, громадських організацій і звичайних громадян за виробничою, фінансовою та господарською діяльністю підприємств й організацій, службових осіб з метою додержання ними чинних законодавчих актів і правових норм, що регулюють їхню діяльність, виконання планів і зобов'язань щодо виробництва та реалізації продукції, нагромадження і зростання

продуктивності праці, виявлення резервів виробництва продукції та її здешевлення [227, с. 7].

Вважаємо, що визначення економічного контролю М. Я. Штейнмана і М. Ф. Євсєєва найбільше за обсягом серед усіх інших, поданих у параграфі 4.1. Проте це визначення, на нашу думку, можна зменшити від словосполучення «виконання планів», оскільки не варто в цьому разі деталізувати, хто веде спостереження та які види діяльності здійснює підприємство.

Л. С. Шатковська називає економічний контроль важливою ланкою системи управління виробництвом. За допомогою цього виду контролю «...виявляють фактичний стан справ на підприємствах, з'ясовують причини відхилень від нормальних умов роботи, невикористані резерви» [222, с. 36].

Отже, дослідниця вважає, що під час контролю встановлюють реальний стан справ у сфері економіки, причини відхилень і резерви, які можуть підвищити в майбутньому ефективність діяльності підприємства.

Контроль, як слушно зазначає В. О. Шевчук, є багатовимірним явищем, що виявляється в таких аспектах:

- онтологічному (загальнобуттєвому) (як властивість суспільно-господарського буття, тип відносин, вид діяльності);
- гносеологічному (як проблема, наука і освітня дисципліна);
- управління (як функція, підсистема (система), процес менеджменту);
- інформаційному (виявляється через елементи підсистеми (системи) контролю як суб'єкт контролю (контролюючий суб'єкт), об'єкт контролю (контрольований, підконтрольний об'єкт), контрольні дії (якщо зосередитись суто на контрольних діях, то одержимо інший ракурс бачення контролю як процесу) [224, с. 12–15].

До перелічених В. О. Шевчуком аспектів можемо додати, за нашим баченням, також такі, як міжнародний, політичний, фінансовий і морально-психологічний.

У міжнародному аспекті, на нашу думку, контроль є одним із напрямків співпраці та розвитку країн, груп країн; способом ефективної боротьби з різними глобальними викликами (в тому числі з міжнародним тероризмом, наркобізнесом, работоргівлею, відмиванням «брудних» грошей, уникненням від оподаткування в офшорних зонах і т. д.); формою впливу однієї держави на іншу з метою отримання геополітичних і фінансових переваг або як покарання за «неправильну»

поведінку (наприклад, взаємовідносини Росії з Україною у сфері газопостачання, експорту м'ясо-молочної продукції і т. д.).

У політичному аспекті, вважаємо, контроль можна характеризувати як інструмент тиску, дискредитації та знищення політичних опонентів (цей аспект контролю властивий для сучасної України, де триває жорстка боротьба між парламентськими фракціями (партіями) за посади, наприклад, голови Головного Контрольно-ревізійного управління України, голови Рахункової палати Верховної Ради України, голови Антимонопольного комітету України тощо) та як механізм прикриття господарських порушень й економічних злочинів (ідеться про те, що впливові в політиці і підприємстві особи просувають на високі пости в контролюючі органи «своїх» людей, які потім закривають очі на економічні злочини у сфері бізнесу патрона та / або беруть участь у залагодженні резонансних проблем і конфліктів).

У фінансовому аспекті контроль, на наш погляд, може мати два вияви: як механізм установлення матеріальної відповідальності працівників за допущені порушення та зловживання і простежування, наскільки повно та своєчасно здійснені розрахунки з відшкодування завданих збитків і як інструмент економії суспільних витрат, наповнення бюджету.

Інституційний аспект контролю, вважаємо, виявляється в тому, що це потужний мотиваційний аргумент для розвитку, реформування або припинення діяльності відповідних суспільних інститутів і сегмент суспільних інститутів, що певним чином взаємодіє з іншими сегментами.

Морально-психологічний аспект, на нашу думку, відображає контроль як систему відповідних неформальних морально-етичних відносин, що сформувались між контролером і контрольованими (виражено позитивні, позитивні, стримані, несприятливі, відверто несприятливі); як чинник формування певних морально-психологічних станів у контролерів, контрольованих і їхнього оточення внаслідок виявлення в процесі контролю певних фактів, учинених контрольних дій і т. д.; як спосіб мислення контролера (виявляється у тому, що впродовж певного проміжку часу в контролера формується відповідний фаховий спосіб мислення, коли він від формального виконання службових обов'язків переходить до неформального (незважаючи на різні перешкоди методичного, технологічного, організаційного характеру), тобто творчо виконує контрольно-ревізійні дії, використовуючи запозичені або новітні підходи, схеми; працює не тільки для заробітку, а й для самореалізації та підвищення власного рівня кваліфікації, прагнучи змінити наявний стан справ з метою вдосконалення фахового напрямку діяльності тощо).

Трактування терміна «контроль» і його похідних в різних площинах з метою їхнього узагальнення подано в дод. Ж.

Таким чином, беручи до уваги думки різних науковців, контроль на наш погляд, можна розглядати як: 1) функцію (ланку, процес, систему, підсистему, елемент) управління; 2) проблему, науку, освітню дисципліну, комплекс знань (заходів); 3) властивість суспільно-господарського буття, тип відносин, вид діяльності, напрямок співпраці та розвитку; 4) систему, процес, сукупність процедур, спостереження і перевірку; 5) джерело інформації; 6) індикативний чинник морально-психологічних станів, спосіб мислення; 7) механізм перевірки (прикриття порушень і злочинів); інструмент тиску, дискредитації та знищення політичних опонентів; 8) систему заходів, відносин; 9) перевірку здійснення планів; 10) багатоаспектне явище (функція менеджменту, обліку, узгодження діяльності суб'єктів підприємництва).

Отже, контроль, на наш погляд, – це багатовимірна категорія, яка виявляється по-різному залежно від мети, завдань, предмета, методу, видів і форм, типів тощо.

Економічний контроль, на нашу думку, доцільно розуміти як внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) і зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюють представники державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторські фірми, громадські та внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) контролери в межах визначених для них повноважень і за розробленою заздалегідь програмою.

4.2. Види економічного контролю в підприємствах і їхня критична характеристика

Контроль (як і облік) – це важливий сегмент економічної науки, який має відігравати провідну роль у забезпеченні найбільш раціонального використання наявних нині у розпорядженні людства ресурсів з метою їхнього максимального збереження та відновлення для майбутніх поколінь.

На думку Л. Корнійчука і В. Шевчука, загальна світова економічна наука (за визначенням видатного українського науковця, письменника, філософа і правозахисника М. Д. Руденка (1920–2004 рр.), економічна наука є саме такою наукою, «від якої залежить життя на Землі» відповідно до вимог сталого розвитку має бути перетворена на науку, за сприяння якої життя на землі продовжуватиметься. Концепція сталого

розвитку за твердженням цих авторів, дає змогу висвітлити глобальні проблеми. Однак її реалізація має відбуватись на глобальному, національному рівні щодо України, оскільки вона, як вважають науковці, володіє унікальними матеріальними благами (земельними ресурсами, зокрема, чорноземів), котрі необхідно зберегти для нащадків; має власні інтелектуальні, нові суспільно-політичні та національно-демократичні сили. Отже, Україна здатна стати рушієм (провідником) принципово нової у світі протидії глобальним загрозам, а також запропонувати підходи до вирішення проблем голоду без глобального руйнування навколишнього природного середовища (пріоритетність аграрних реформ в Україні!) [101, с. 4–12].

М. Д. Руденко у працях «Гносис і сучасність (Архітектура Всесвіту)» [186] та «Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії» [187] заклав неоцінену основу для розвитку новітньої вітчизняної економіки, побудованої на принципах фізичної економіки.

У першому дослідженні науковець розглядає співвідношення фізичного та метафізичного. На його думку, «...життя – це прогрес на будь-якій із планетарних сфер... Природа живе не для нас, а сама для себе» [186, с. 100].

У другій праці М. Д. Руденко продовжив та поглибив ідеї видатного українського філософа та економіста С. А. Подолинського (1850–1891 р.р.) щодо фізичної економії на противагу політичній економії, що ґрунтується, насамперед, на «Капіталі» К. Маркса.

М. Д. Руденко зазначав, що «...до «Капіталу» слід підходити як до визначного твору, який всебічно досліджує відносну додаткову вартість. Однак ми бачимо: відносна сьогодні виробляє абсолютну – виробляє тоді, коли капітал проходить збагачувальний цикл у хліборобстві. Тут він наповнюється додатковою енергією Сонця, щоб розпочати нову спіраль, яка веде увись і вшир. Це і є прогрес» [187, с. 102].

Окрім цього, вчений вказує на те, що «...із усіх видів людської діяльності тільки землеробство компенсує втрати земної цивілізації, а решта суспільних сфер повністю працюють на ентропію... (Ентропія – то є розсіювання енергії у світовому просторі)... Найбільш ентропійною є промисловість – вона випалює поклади вугілля, нафти, газу, котрі є сонячною енергією, законсервованою в попередні геологічні епохи» [187, с. 378].

Водночас М. Д. Руденко дійшов найважливішого для сучасної України висновку, що «...реформу належить починати з сільського господарства» [187, с. 273].

Вважаємо, що нині для України з позиції економічної стратегії важливо (відстоюємо ідею Л. Корнійчук та В. Шевчука) зосередитись на трьох надзавданнях: зберегти і примножити потенціал українських чорноземів, а відповідно забезпечити докорінну аграрну реформу; закріпити і розвинути духовну складову української нації (забезпечення міжконфесійної злагоди, організація етнічних фестивалів, створення народних та аматорських творчих колективів, розроблення програм підтримки творчої молоді); усунути перешкоди для розвитку інтелектуального потенціалу в Україні та забезпечити практичну реалізацію проекту динамічного інноваційно-інвестиційного розвитку нашої держави. З огляду на це простежуємо таку логічну вісь: «Земля – духовність – інтелект», що концептуально відповідає основоположним принципам «інформаціогенної парадигми» сталого розвитку світу, яка базується на цілісності матеріального і духовного начал людини з її природним середовищем.

На наш погляд, у системі обліку і контролю в Україні, зважаючи на викладені вище обставини, доведені до громадськості відомими українськими вченими-економістами Л. Корнійчук та В. Шевчук, слід приділяти особливу увагу проблемам оцінки та переоцінки купівлі-продажу землі; наявності оцінки й ефективності використання інтелектуальних ресурсів та інших нематеріальних активів і т. д.

Проте нині в Україні надалі триває процес привласнення землі особами, які прагнуть до швидкого збагачення. Реальний контроль з боку державних і місцевих органів виконавчої влади практично відсутній. За неофіційними даними, приблизно 50% українських чорноземів скуплено заможними особами, в тому числі іноземцями (через підставних осіб).

Облік земельних ресурсів не ведуть на окремому синтетичному рахунку «Земельні ділянки», а у фінансовій звітності немає даних про ці ресурси [49, с. 447–448].

Абсолютно відсутня система та комплексна оцінка інтелектуального і кадрового потенціалу Української держави, що пригальмовує її соціально-економічний розвиток.

Слушними вважаємо думки В. М. Жука щодо ідей фізіократів і розвитку теорії фізичної економії та можливості поліпшення на цій основі обліку та звітності.

Науковець стверджує, що ідеї фізіократів є найбільш об'єктивними щодо суті людського життя. Проте їхньому втіленню перешкоджають жадоба людей до грошей і до влади, розвиток капіталізму та ринкової економіки. Не сприяє розвитку аграрної галузі («живої» економіки)

стандартизація бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінка її активів за так званими «справедливими» цінами. Хоча корисним із точки зору фізіократів може стати, як зазначає вчений, запровадження в аграрній галузі єдиної облікової політики [76, с. 33].

Економічний контроль в Україні, на наш погляд, формально здійснюється, проте щодо його ефективності маємо значні сумніви. Це, вважаємо, пов'язано з такими проблемами:

1) переважна більшість представників органів влади України не зацікавлена в ефективному економічному контролі, оскільки перебуває в корупційних зв'язках і змові між собою, що забезпечує для них кругову поруку;

2) законодавча база в Україні недосконала, а нерідко протекціоністська (на користь великого бізнесу), має багато неузгоджень і можливостей для уникнення або пом'якшення відповідальності за господарські порушення та економічні злочини;

3) в контролюючих органах влади (особливо в системі ДПСУ) значна плінність кадрів, пов'язана з високим рівнем стресових ситуацій, оцінкою роботи підлеглих за принципом особистої відданості керівникові та його приватної фінансової вигоди, проведенням дій, які часто суперечать елементарним нормам моралі та етики;

4) контролери і особи, яких перевіряють, переважно до початку перевірки домовляються про умови, за яких буде досягнутий «баланс інтересів»;

5) на багатьох підприємців у контролюючих органах працюють люди, які одержують значні та постійні «гонорари», забезпечуючи для перших зменшення їхніх ризиків, пов'язаних із непередбачуваними перевітками і невдало прихованими від контролерів господарських порушень та економічних злочинів;

6) відсутність єдиної для всіх контролюючих органів інформаційної бази про об'єкти контролю та результати проведених у них перевірок і достатності координації дій та взаєморозуміння між представниками цих органів.

Першою і найбільшою проблемою, яка перешкоджає підвищенню ефективності економічного контролю, є корупція. Навіть часткове вирішення цієї проблеми в Україні, на нашу думку, дало б змогу вирішити також деякі інші проблеми вітчизняної економіки.

Загальнонаціональне опитування громадськості про стан корупції в Україні, проведене Київським міжнародним інститутом соціології (КМІС) у січні-квітні 2007 р., підтвердило, що основними причинами цього явища

є: зловживання службовим становищем державними посадовими особами, які використовують владу для власного збагачення (17,4% респондентів), відсутність належного контролю за діями чиновників з боку правоохоронних органів (14,7%), складне та недосконале законодавство (10,9%), відсутність щирого бажання у вищого керівництва держави боротись з корупцією (10,5%), звичка населення вирішувати проблеми шляхом підкупу (9,2%), неефективний внутрішній контроль в органах влади (7,6%), низький рівень поінформованості населення про процедури і правила в державних органах влади (7,2%), бюрократія (6,5%), відсутність чітких процедур і правил діяльності державних установ (4,7%), низькі зарплати державних чиновників (3,0%), інші причини (7,8%) [200, с. 12].

Рівень корупції в Україні, на думку респондентів, можна було б значно знизити, якщо скасувати недоторканість депутатів Верховної Ради України (36,3%); посилити кримінальну відповідальність за корупцію (14,9%); чітко регламентувати повноваження посадовців і підвищити рівень контролю в органах влади (11,1%); звільнити корупціонерів і заборонити їм обіймати посади в майбутньому (9,4%); вдосконалити законодавство та регулятивні норми (7,1%), інші умови: підвищити рівень правової грамотності громадян, розслідувань і прокурорського нагляду, громадського контролю; стягувати грошові штрафи з корупціонерів (21,2%) [200, с. 26].

Отже, доходимо висновку, що основним джерелом корупції в Україні є дії депутатів Верховної Ради України та їхнього найближчого оточення, тому в новій редакції Конституції України, на наш погляд, необхідно запровадити певні обмеження, стягнення і покарання для цих депутатів (позбавлення недоторканості, обмеження депутатського терміну до двох скликань підряд, розробка та запровадження дієвого механізму відкликання депутата виборцями, зменшення кількості депутатів з 450 до 300 осіб, кратна прив'язка зарплати депутатів до мінімальної зарплати в Україні, заборона «деригування» під час голосування, мінімізація доплат і витрат (насамперед на транспортне обслуговування та мобільний зв'язок) депутатів тощо).

Для всіх без винятку громадян України доцільно ввести дієвий фінансовий контроль за витратами і доходами (досвід Італії) [43, с. 183–184].

Для працівників державних виконавчих органів влади необхідно запровадити Кодекс честі державного службовця, оптимізувати механізм ротачії кадрів, а також запровадити Державний реєстр (банк даних) провідних фахівців (кадрів) України.

З метою поліпшення ефективності та якості державної кадрової політики в Україні, на нашу думку, необхідно створити Управління з добору і розстановки кадрів при Президенті України (аналогічне управління функціонує при Президенті США) [230, с. 421].

Крім цього, науковцям і практикам слід виробити як на законодавчому, так і виконавчому рівнях ефективний механізм толерантного, а не зверхнього ставлення державних контролерів до практикуючих бухгалтерів, оскільки останні працюють у стані постійного стресу, джерелом якого є, з одного боку, власники підприємства (організації, закладу), а з іншого – держава в особі представників контролюючих органів. Вважаємо, що інтелектуально складна, відповідальна і важлива для суспільства професія бухгалтера, що постійно балансує на межі між законом і беззаконням (переважно це об'єктивні умови роботи бухгалтера) й досі належно не оцінена державою.

З огляду на перелічені чинники є необхідність створення в нашій державі, на думку П. Т. Саблука [189, с. 5], Державного комітету або Комітету при Мінфіні України з бухгалтерського обліку та фінансової звітності [189, с. 7].

Позитивно оцінюємо таку пропозицію, оскільки цей комітет здійснюватиме єдину державну політику в галузі фінансового обліку і звітності, в тому числі захищатиме законні інтереси бухгалтерів та забезпечуватиме престиж даної професії в суспільстві.

Л. В. Чижевська стверджує (з посиланням на іноземні джерела), що «...професія бухгалтера увійшла до ключових, найнеобхідніших для розвитку країни, чії внески та досягнення привертають увагу громадськості. ...становлення професії і прозорого бухгалтерського обліку сприятиме знищенню бідності та економічному процвітанню, адже це є кінцевою метою економічної політики будь-якої країни» [219, с. 15].

Для усунення напруги у відносинах між практикуючими бухгалтерами і контролерами-ревізорами необхідно, на наш погляд, щоб професійні та громадські організації бухгалтерів домовились із вищим керівництвом міністерств і відомств України, зокрема з ГДПАУ, про прийняття спеціального Меморандуму щодо формування і забезпечення виконання основоположних принципів толерантності та взаємоповаги у стосунках між практикуючими бухгалтерами і працівниками контролюючих органів України.

Крім цього, слід створити єдину інформаційну базу про об'єкти контролю та результати проведених у них перевірок, яким, на нашу

думку, мав би стати Міжвідомчий інформаційний центр забезпечення контрольно-ревізійної діяльності при Кабінеті Міністрів України. Він забезпечував би обслуговування інформаційних потреб будь-якого контролюючого органу України відповідно до вмотивованих запитів його працівників на основі режиму жорсткого обмеження доступу службових осіб до всієї інформаційної бази цього центру.

Види (підвиди) економічного (господарсько-фінансового) контролю та їхня детальна характеристика вченими-економістами подані в дод. И, а результати порівняльного аналізу відображають дані табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Види (підвиди) економічного (господарсько-фінансового) контролю

№ з/п	Види (підвиди) економічного (господарсько-фінансового) контролю	М. Т. Білуха [14, с. 11]	М. Г. Белов [9, с. 17]	Ф. Ф. Бугинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко [19, с. 95–128]	Н. С. Вітвицька [28, с. 25]	Н. Г. Виговська [29, с. 225]	В. А. Дерій [55, с. 6]	А. В. Дікань [68, с. 48]	Л. В. Нападовська [137, с. 20]	Б. Ф. Усач [211, с. 14]	М. Я. Штенійман [227, с. 17]	В. О. Шевчук [224, с. 70]	Кількість спільних ознак
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Державний	+		+		+	+	+	+	+			7
2.	Муніципальний	+		+		+				+			4
3.	Незалежний	+						+		+			3
4.	Контроль власника	+						+		+			3
5.	Державний (позавідомчий)		+										1
6.	Відомчий		+		+			+	+				4
7.	Суспільний		+										1
8.	Аудиторський (незалежний)			+		+	+						3

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
9.	Контроль власника (внутрішньо-системний і внутрішньогосподарський)			+									1
10	Загальнодержавний				+								1
11	Спеціалізований				+						+		2
12	Комунальний (муніципальний)				+								1
13	Контроль власника (внутрішньогосподарський і галузевий)					+							1
14	Громадський						+	+	+				3
15	Внутрішньо-фірмовий (внутрішньогосподарський)						+						1
16	Позавідомчий							+					1
17	Галузевий										+		1
18	Контроль у приватному секторі											+	1
19	Контроль у державному секторі національного господарства											+	1
20	Контроль у комунальному секторі економіки											+	1

Згідно з даними табл. 4.1, усі перелічені вище науковці називають основним видом (підвидом) економічного (господарсько-фінансового) контролю насамперед державний (позавідомчий, загальнодержавний, контроль у державному секторі, галузевий, спеціалізований, відомчий). Далі за рейтингом виокремлений контроль власника (внутрішньо-системний, внутрішньогосподарський, контроль у приватному секторі) – 7 авторів (63,6%); муніципальний (комунальний контроль у комунальному

секторі) та аудиторський (незалежний) – 6 авторів (54,5%); громадський (суспільний) – 4 автори (36,4%). Якщо брати до уваги рейтинг видів (підвидів) економічного (господарсько-фінансового) контролю серед названих учених-економістів, то отримуємо такі основні види цього контролю: державний, власника, муніципальний, аудиторський (незалежний) та громадський.

Вважаємо, що види економічного контролю – це сукупність органів (груп) контролю, які представляють інтереси держави, приватного або колективного власника, замовника, а також громади, суспільства.

Отже, основні види економічного контролю, на нашу думку, такі: державний контроль, контроль власника, внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль, аудиторський контроль, громадський (суспільний) контроль, змішаний контроль. Види контролю поділяються на відповідні підвиди (рис. 4.1).

Державний контроль – це, на наш погляд, контроль, який здійснюють державні міжвідомчі (позавідомчі) або відомчі контролюючі органи з метою захисту інтересів держави в підприємствах із повною державною власністю або певною часткою держави як власника; в підприємствах, які використовують бюджетні кошти незалежно від форми власності; в підприємствах, які сплачують (згідно з чинним законодавством) обов'язкові податки, збори та платежі в частині виконання обов'язків перед державним і місцевим бюджетами.

Як свідчать наші спостереження, нині в Україні державний контроль функціонує формально (працюють у звичайному режимі контролюючі органи, здійснюються перевірки та ревізії, виявляються порушення та зловживання, несуть відповідальність порушники).

Проте наголосимо, що на сучасному етапі державні контролюючі органи не можуть працювати ефективно, оскільки вони перебувають під суттєвим впливом кланових угруповань і політичних партій (часто керівництво контролюючих органів прямо залежить від впливових політиків або підприємців; підконтрольні підприємства (організації, заклади) поділяються на «своїх» і «чужих» порушників (для «своїх» призначається мінімальне покарання або їх взагалі не карають, а для «чужих» воно максимальне); нерідко окремі працівники контролюючих органів прямо або опосередковано беруть участь у розправах над «проблемними» підприємствами (організаціями, закладами) тощо.

Контролюючі органи не змогли забезпечити ефективний контроль за процесами приватизації та роздержавлення, внаслідок чого українське суспільство втратило майна і коштів, за оцінками експертів, на кілька

трильйонів гривень, у тому числі – 800 млрд. грн. від не передбачення у приватизованих активах вартості нематеріальних активів [167].

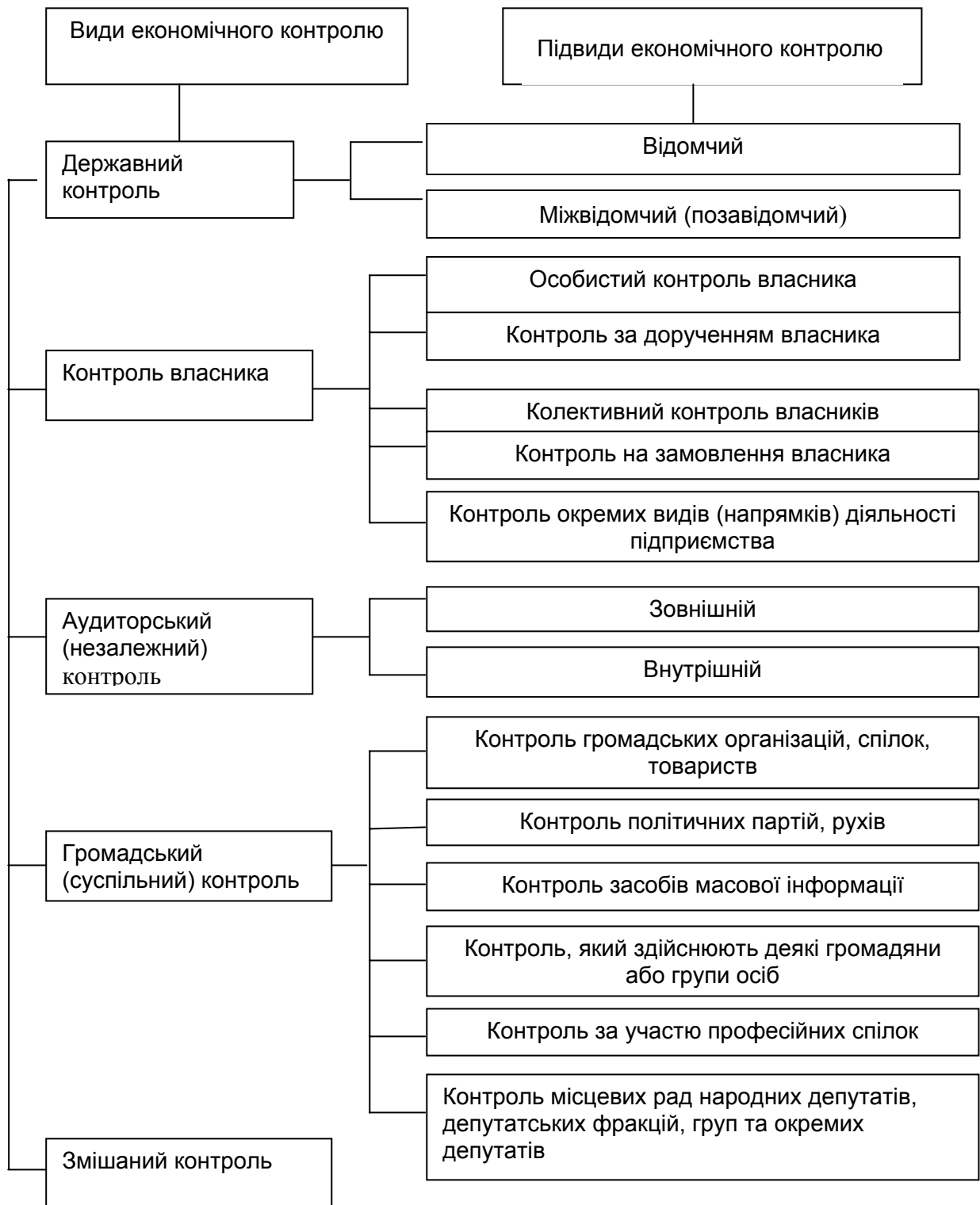


Рис. 4.1. Види і підвиди економічного контролю в Україні

Втрати потенціалу вітчизняної економіки, за оцінками експертів, становлять понад 90%, що 2,25 разу перевищує втрати національної економіки в Другій світовій війні (40%).

В Україні значна кількість учених-економістів працює над вирішенням існуючих проблем у сфері економічного контролю. Це, зокрема, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. С. Вітвицька, Н. Г. Виговська, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Л. В. Дікань, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, С. О. Левицька, В. Ф. Максимова, В. М. Мурашко, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, Ю. О. Редько, В. С. Рудницький, Б. Ф. Усач, Л. С. Шатківська, В. О. Шевчук та інші.

Однак, в більшості випадків на рекомендації науковців-економістів не звертають належної уваги керівники (працівники) законодавчих і виконавчих органів влади.

Контроль власника – це контроль, на нашу думку, який здійснює власник підприємства (організації, закладу) з метою забезпечення збереження і примноження своєї власності, а також здійснення операційної та інших видів діяльності. Власником підприємства може бути окрема фізична чи юридична особа, група осіб або трудовий колектив. Відповідно до цього визначають мету і завдання контролю власника. Цей контроль може бути особистий, за дорученням власника або власників, колективний контроль на замовлення власника (останній застосовують у тому разі, коли у власника виникають значні сумніви чи підозри щодо відповідної обліково-звітної інформації про реальний стан справ у підприємстві (організації, закладі) і він укладає угоду на проведення незалежної перевірки з аудиторською фірмою).

Якщо власником підприємства є особа, яка володіє власністю у різних видах економічної діяльності або підприємство є багато-профільним, у цьому разі контроль власника можна здійснюватись за галузевим підходом.

Аудиторський контроль – це контроль, який, за нашим розумінням, проводять внутрішні або зовнішні аудитори відповідно до наперед визначеної мети, завдань і масштабу аудиторської перевірки.

Аудиторський контроль в Україні розвинутий недостатньо, оскільки створена господарсько-фінансова система не потребує здійснення прозорого та якісного незалежного контролю (він для неї не потрібний).

Таким чином, аудиторський контроль у нашій державі функціонує в таких обсягах і межах, які допускає нинішня господарсько-фінансова система, щоб, з одного боку, демонструвати перед цивілізованим світом, що в Україні здійснюється аудиторська діяльність (хоча не за

національними нормативами аудиту, а за стандартами аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, затвердженими в 2003 р. Аудиторською палатою України в статуті національних стандартів аудиту), а з іншого боку, забезпечити аудиторам можливість маневрувати настільки, наскільки це не суперечить інтересам великого капіталу.

О. А. Петрик вважає, що в Україні «...треба розробити і впровадити Програму інтеграції та гармонізації аудиту (в межах загальної програми його реформування)» [155, с. 112].

Громадський (суспільний) контроль – це, на нашу думку, контроль, який здійснюють громадські (суспільні) організації (спілки, товариства), політичні партії та рухи, засоби масової інформації, профспілки, місцеві ради народних депутатів, депутатські фракції, групи та окремі депутати, деякі громадяни або групи осіб з метою обстоювання відповідних громадських (суспільних) інтересів перед державою, приватним власником, трудовим колективом, місцевою радою народних депутатів і органами місцевого самоврядування і т. д.

Контроль громадських організацій, спілок, товариств (громадсько-організаційний контроль) передбачає, що ці організації, спілки, товариства, організовані за територіальними, творчими, мовними, культурними, мистецькими, національними, етнічними, професійними та іншими ознаками, планують і проводять контроль з метою забезпечення власної повноцінної діяльності та подолання бюрократичних перешкод, формальних підходів до вирішення проблем. Члени громадських організацій, спілок, товариств є значною мірою людьми, що вміють логічно думати, складати плани дій і домагатись їхнього виконання, тому вони практично незалежні від корупційних дій і можуть бути первинною силою в суспільстві, що розпочне цілеспрямовану боротьбу з цим явищем.

Зауважимо, що саме представники творчих спілок України (письменників, художників) були першими, хто в кінці 1980-х рр. виступив у ролі громадських контролерів стану розвитку економіки колишньої радянської України, яка стала додатком союзної економіки, що відповідно спричинило виникнення багатьох негативних явищ у соціально-економічній сфері подальшого життя українців тощо. Проте творчі особистості України, здобувши за всенародної підтримки незалежність для держави, не зуміли забезпечити її еталони влади патріотичними, порядними і професійними кадрами.

Контроль політичних партій і рухів (громадсько-політичний контроль) полягає в тому, що вони намагаються контролювати своїх політичних опонентів, викривати перед суспільством їхні негативні сторони діяльності, вказувати на тих членів партії, руху опонента, які порушують усталені морально-етичні норми суспільства, причетні до корупційних дій тощо. Разом із основним завданням – контролем, політичні партії, рухи під час виборчих компаній з метою здобуття власного рейтингу в країні тимчасово допомагають громадянам у вирішенні певних проблем, у тому числі економічних.

Значною є роль контролю з боку засобів масової інформації (ЗМІ) (пресово-комунікаційного контролю) в сучасному суспільстві. З огляду на це власники великого бізнесу намагаються контролювати або володіти відповідним телеканалом, сегментом всесвітньої мережі Інтернет, газетою, журналом тощо. За допомогою ЗМІ представники великого бізнесу мають змогу, з одного боку, заробляти значні кошти (переважно за рахунок реклами), а з іншого – формувати і впливати на громадську (суспільну) думку, що є невичерпним джерелом забезпечення одержання надприбутків й ефективним засобом боротьби з конкурентами.

Контроль, який здійснюють окремі громадяни або групи осіб (приватно-громадський контроль), на перший погляд, малопомітний у суспільно-політичному житті країни. Проте, якщо кількість соціально активних громадян зростає і вони здобувають законні уступки з боку виконавчої влади, у суспільстві починаються позитивні зрушення, що зумовлює збільшення чисельності індивідуальних контролерів, які готові працювати в напрямку реалізації прогресивних ідей і планів. Ефективність роботи індивідуальних контролерів значно зростає в разі залучення до вирішення їхніх проблем частини громади села, міста, регіону; депутатів різних рівнів; кореспондентів радіо, телебачення і т. д.

Нині найважливішим завданням у сфері контролю вважаємо термінове розроблення й ухвалення Закону України «Про громадський контроль в Україні». Основним постулатом громадського контролю в нашій державі має стати принцип: «Від елементарного порядку у конкретному селі, місті – до елементарного порядку в регіоні, державі!» [52].

Громадський контроль можуть здійснювати також старійшини населеного пункту, якщо вони офіційно обрані громадою села, селища, міста. Проте цей вид контролю не набув нині поширення.

Профспілковий контроль здійснюють керівники й активісти профспілкового руху з метою захисту інтересів членів трудового

колективу, населеного пункту, регіонів, галузі. Однак профспілковий контроль, на наш погляд, є малоефективним, оскільки керівники профспілкових організацій опосередковано залежні від керівників підприємств (організацій, закладів). Вони дуже рідко вдаються до відкритих виступів (із залученням переважної більшості членів трудового колективу) проти дій або бездіяльності останніх.

Контроль місцевих Рад народних депутатів, депутатських фракцій та окремих депутатів означає, що вони мають виконувати для громади (суспільства) відповідні конкретні функції в межах визначених повноважень. За нашими спостереженнями, депутатська активність у напрямку виконання контрольних повноважень є дуже низькою. Це можна пояснити тим, що значна частина людей стала депутатами не для забезпечення блага громадян (суспільства), а для вирішення власних або партійних корисливих намірів.

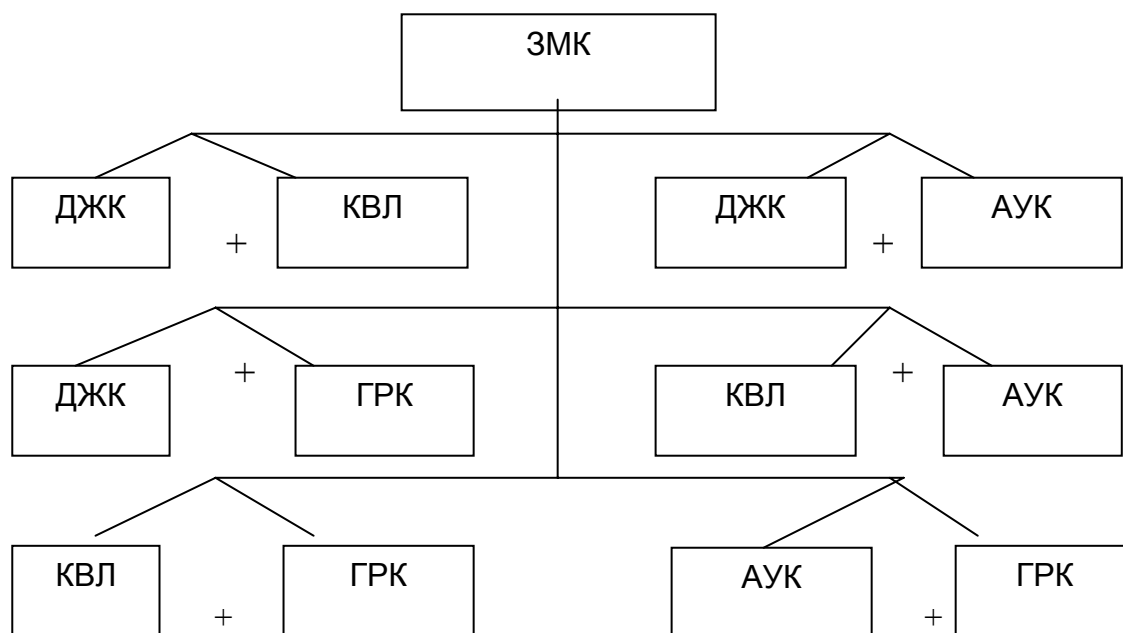
Ефективність депутатського контролю, на наш погляд, прямо пропорційна активності місцевої громади, її бажанню вимагати від депутатів конкретних і відповідальних дій.

Ефективність контролю загалом в Україні невисока, тому він потребує реформування. На думку О. Ю. Редька, основними положеннями реформування є такі: дерегуляція законодавства з підприємництва; узгодження чинного законодавства; застосування принципів міжнародних нормативів аудиту; типізація елементів контрольного процесу [181, с. 11–12].

Змішаний контроль – це, на нашу думку, контроль, що поєднує кілька видів економічного контролю. Наприклад, до роботи контролерів за дорученням власника долучаються аудитори; аудиторам у процесі виконання аудиторської перевірки допомагають громадські контролери; представникам державних контролюючих органів сприяють у роботі внутрішні контролери підприємства тощо (рис. 4.3).

Як свідчать дані рис. 4.3, якщо поєднувати різні види економічного контролю попарно, то можна отримати 6 пар зв'язків між названими вище видами контролю.

Як види економічного контролю доречно розглядати, на нашу думку, державний, контроль власника (внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль), аудиторський (незалежний), громадський (суспільний) та змішаний.



Умовні позначення:

ЗМК – змішаний контроль;

АУК – аудиторський контроль;

ДЖК – державний контроль;

ГРК – громадський контроль.

КВЛ – контроль власника;

Рис. 4.3. Варіанти змішаного контролю

4.3. Пошук форм і типів економічного контролю для підприємств

Форми економічного контролю – це, на нашу думку, певні характеристики контролю, пов'язані із застосуванням відповідних його прийомів та способів. Зокрема, це характеристики контролю за часом проведення, джерелами контрольних даних, власне перелік і встановлення специфіки застосування самих прийомів та способів контролю, а також його своєчасності (повноти) і т. д.

Щодо форм економічного контролю вчені-економісти висловлюють різні думки (дод. К).

Проаналізувавши визначені науковцями форми економічного контролю доходимо висновку, що вони виявляються за такими ознаками: за часом контролю (попередній, поточний, наступний), за джерелами контрольної інформації (документальний, фактичний), за способами і прийомами проведення контролю (слідство, (розслідування), перевірка та / або обстеження, економічний аналіз (аналіз господарської діяльності), ревізія, аудит (аудиторська перевірка), інвентаризація тощо).

Деякі автори деталізують форми перевірки (тематичні, камеральні, превентивні, контрольні, поточні контрольні, лічильні, рахункові, арифметичні, формальні, нормативно-правові, зустрічні, перевірки операцій в натурі, дотримання трудової дисципліни, виконання прийнятих рішень).

Окремі ознаки класифікацій подають лише один-два науковці, проте цінність даних ознак від цього не втрачається.

Зокрема, Є. В. Калюга класифікує контроль за періодом охоплення подій: до дати складання Балансу і після дати складання Балансу [91, с. 56].

Л. В. Нападовська серед інших ознак виокремлює залежно від механізму такі дії контролю: з прямим зв'язком; зі зворотнім зв'язком; з прямим (зворотнім) зв'язком; залежно від застосування рішень: активний і пасивний контроль [137, с. 71].

В. О. Шевчук пропонує такі нові класифікаційні ознаки контролю: місце здійснення контрольних дій (інспектування на місцях, дистанційний контроль); час здійснення контрольних дій (статистичний контроль: попередній, поточний, наступний; динамічний контроль: безперервний, дискретний (перервний); передбачуваний, раптовий); цільова заданість контрольних дій (стратегічний, тактичний, програмований, стихійний); ефективність здійснення контрольних дій (знеособлений, безадресний, безцільний, дезорієнтований, паралельний, дублюючий, неповний, запізнілий, поверховий)) [224, с. 72].

За часом контролю, на нашу думку, варто разом із поточним виокремлювати оперативний контроль. Оперативний контроль слід розглядати як окрему його форму, яка існує паралельно з поточним контролем, але на відміну від нього спрямована на забезпечення оперативності отримання контрольних даних.

Проаналізувавши різні точки зору вчених-економістів щодо форм економічного контролю, сформулюємо власну думку з цього питання (табл. 4.2).

Основні форми економічного контролю відображені за дев'ятьма класифікаційними ознаками. Не вдаючись до детальної характеристики всіх ознак, проаналізуємо лише ознаку за рівнями контролю, оскільки, по-перше, вона є новою ознакою, яку пропонуємо надалі використовувати в системі економічного контролю; по-друге, це важлива складова для подальшого нашого дослідження.

Основні форми економічного контролю

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Форми економічного контролю
1	2	3
1.	За часом здійснення подій	– попередній – поточний – наступний – оперативний
2.	За джерелами контрольної інформації	– документальний – фактичний
3.	За способами й прийомами проведення контролю	– слідство (розслідування) – ревізія – господарська суперечка – перевірка – аудит – обстеження – огляд – інвентаризація – судово-бухгалтерська експертиза – економічний аналіз
4.	За рівнем контролю	– метаконтроль – мегаконтроль – макроконтроль – мікроконтроль – мініконтроль – міліконтроль (самоконтроль, зовнішній, внутрішній)
5.	За своєчасністю контролю	– ранній – своєчасний – пізній
6.	За суцільністю (повнотою) охоплення контролем	– суцільний (повний) – комбінований – вибірковий (частковий)
7.	За відношенням до об'єктів контролю в підприємстві	– зовнішній – внутрішній
8.	Щодо плану проведення контролю	– плановий – позаплановий (раптовий)
9.	За рівнем автоматизації контролю	– автоматизований – частково автоматизований – неавтоматизований

Метаконтроль або глобальний контроль розглядаємо як контроль, що здійснюється у планетарних масштабах і передбачає зацікавленість у ньому більшості країн світу. Наприклад, це може бути контроль за

незаконними банківськими операціями; за власниками, що переховують свої капітали в офшорних зонах від оподаткування; за надмірним збагаченням окремих фізичних осіб і т. д. Цей вид контролю передбачає вирішення всесвітніх проблем.

Мегаконтроль, на нашу думку, є контролем, що охоплює певний континент (Європу, Азію, Латинську Америку тощо) або його частину (Західну та / або Центральну Європу, Південно-Східну Азію, Північну Америку). Цей контроль здійснюється з метою вирішення будь-яких континентальних або регіонально-континентальних проблем. Наприклад, контроль за цільовим використанням коштів і майна, отриманих у вигляді гуманітарної допомоги від інших країн у зв'язку з виникненням надзвичайних ситуацій (повеней, лісових пожеж, буревіїв, цунамі і т. д.); відстежування схем фінансування терористичних та інших протиправних організацій.

Макроконтроль, на наш погляд, – це контроль, що здійснюється на території окремої держави і його метою є розв'язання відповідних загальнодержавних проблем. Наприклад, для України важливим є контроль за процесами приватизації державного майна, цільовим використанням коштів на будівництво автомобільних доріг, ефективністю використання енергетичних ресурсів (особливо нафтопродуктів та природного газу) та виконання програм енергозбереження, роботою комерційних банків (насамперед в умовах коливань курсів іноземної валюти щодо української гривні), якістю і безпечністю ввезених в Україну продуктів харчування і т. д.

Мезоконтроль – це, на нашу думку, контроль, що стосується відповідного регіону держави (наприклад, м. Києва та / або Київської області, Автономної Республіки Крим (АРК) або території її Південного берега; Тернопільської області або її північних районів). Цей вид контролю передбачає вирішення регіональних проблем. Наприклад, розв'язання проблем, пов'язаних із захопленням прибережних земельних ділянок у руслі Дніпра та / або наміванням штучних його берегів; незаконною приватизацією земель і пляжів уздовж берегів Чорного моря; приватизацією стратегічних підприємств, що суттєво впливають на розвиток регіону.

Мікроконтроль – це, на наш погляд, контроль, що здійснюється на рівні певного підприємства. Цей вид контролю передбачає захист законних інтересів власника (власників), акціонерів, трудового колективу, держави. В цьому разі може здійснюватись контроль за правильністю та ефективністю використання майна і коштів власника (власників), за

формуванням витрат і доходів підприємства та обґрунтованим і об'єктивним розподілом його прибутків (покриттям збитків) у момент нарахування дивідендів, заробітних плат тощо.

Мініконтроль – це, на нашу думку, контроль, що проводиться на рівні структурних підрозділів підприємства (цехів, бригад, ділянок, відділків і т. д.). Мета цього виду контролю полягає в забезпеченні виконання завдань, визначених перед структурними підрозділами, як за кількісними, так і за якісними показниками. Мініконтроль зводиться переважно до технологічного контролю, контролю за витратами відповідно до статей, статей і контролю за обсягами виробленої продукції.

Міліконтроль – це, вважаємо, контроль, що проводиться на рівні окремого виконавця та / або робочого місця. Цей контроль здійснюється з метою підтримки і забезпечення ефективної роботи того або іншого працівника підприємства та / або функціонування його робочого місця (якщо на одному робочому місці позмінно працює 2–3 працівники). В процесі міліконтролю стежать за виконанням працівником планового завдання з випуску продукції, її кількістю, допущеним у процесі виробництва браком, дотриманням норм списання матеріалів на виробництво; технічним станом машин і обладнання, закріпленими за працівником; дотриманням вимог технологічного процесу тощо.

Доречно на наш погляд, звернути увагу також на ставлення контролера-ревізора до перевірок, які він проводить (формальне, неформальне та упереджене). Нерідко останнє виходить на першу позицію, особливо коли до кожного контролера-ревізора доведено план збору штрафів із платників податків (така практика в Україні, на жаль, існує). Водночас із видами та формами економічного контролю важливо вказати на типи або, як вважаємо, спеціалізацію (визначальні напрямки) контролю. В цьому разі платник змушений переважно сплатити штраф незалежно від того, чи є він порушником податкового законодавства, чи ні. Якщо ні і він відмовляється платити штраф, то проти нього можуть розпочатись податкові репресії з наступною ліквідацією його підприємницької діяльності.

В наукових джерелах типам контролю, на наш погляд, приділено недостатньо уваги.

Тип контролю, на нашу думку, – це певна, чітко окреслена за будь-якою вагомою ознакою група об'єктів контролю, на яку він переважно спрямований. Наприклад, є цінова, податкова, казначейська та інші ознаки контролю.

М. В. Грідчена, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та інші науковці до типів контролю зараховують: фінансовий, правовий, адміністративний, технічний, екологічний, санітарний та інші [40, с. 2].

М. Р. Пушкар і Н. П. Тарнавська розглядають такі типи контролю: лінійний, функціональний та операційний [172, с. 237].

Вважаємо, що основними типами економічного контролю в Україні на загальнодержавному рівні є такі:

– загальноекономічний контроль, який здійснюють загальнодержавні органи управління економікою (ціновий контроль (Мінекономіки України), трудово-соціальний контроль (Мінпраці та соцполітики України), статистичний контроль (Держкомстатистики України), антимонопольний контроль (Антимонопольний комітет України));

– банківсько-фінансовий контроль, який проводять спеціалізовані у банківській, фінансовій, податковій, контрольно-ревізійній, фондово-ринковій сферах державні органи управління (загальнофінансовий контроль (Мінфін України), фінансово-ревізійний контроль (Державна контрольно-ревізійна служба України), казначейський контроль (Державне казначейство України), фондово-ринковий контроль (Держкомісія з цінних паперів та фондового ринку України), бюджетно-виконавський контроль (Рахункова палата при Верховній Раді України), загальнобанківський контроль (Нацбанк України), податковий контроль (Державна податкова адміністрація України), приватизаційно-майновий контроль (Фонд державного майна України);

– вузькоспеціалізований контроль, який здійснюють вузькоспеціалізовані державні виконавчі органи (митний контроль (Держмитком України), подорожньо-автомобільний контроль (Державна автомобільна інспекція України), земельний контроль (Держкомзем України), стандартизаційно-сертифікаційний контроль (Держкомстандарт України), пенсійно-забезпечувальний контроль (Пенсійний Фонд України), пожежно-застережний контроль (Державна пожежна інспекція України), ліцензійно-дозвільний контроль (Ліцензійна палата України), споживчо-захисний контроль (Держкомзахист України), санітарно-епідеміологічний контроль (Державна санітарна інспекція України), архітектурно-будівельний контроль (Інспекція державного архітектурно-будівельного контролю України) тощо);

– державно-адміністративний контроль (прокурорсько-наглядний контроль (Генеральна прокуратура України), міліцейський контроль (Міністерство внутрішніх справ України), контроль за економічними

злочинами (Держслужба боротьби з економічними злочинами України), зовнішньообезпечувальний контроль (Служба безпеки України).

Аудиторський (незалежний) контроль за типами контролю, на наш погляд, може поділятися (зважаючи на визнані міжнародні підходи) на:

- аудит щодо відповідності чинним нормативно-правовим актам;
- аудит, спрямований на дослідження фінансової звітності;
- аудит операцій, процесів і забезпечення їхньої ефективності.

Контроль власника (підприємця), на нашу думку, може передбачати такі типи контролю:

– загальнопідприємницький (адміністративний) контроль (контроль за діяльністю підприємства загалом);

– структурно-підприємницький контроль (контроль за діяльністю структурних підрозділів підприємства);

– контроль за функціонуванням кожного робочого місця, діяльністю робітника (працівника);

– продуктивний контроль (контроль за виробництвом, збутом і життєвими циклами видів продукції, яку виготовляє підприємство);

– функціональний контроль (контроль, що здійснюють головні та рядові спеціалісти підприємства (технічний, технологічний, економіко-правовий, бухгалтерсько-обліковий, витратно-ціновий, архітектурно-будівельний, санітарно-епідеміологічний, природо-охоронний, екологічний, виконавсько-дисциплінарний, бюджетно-фінансовий і т. д.);

– ресурсний контроль (матеріально-технічний, кадрово-трудова, фінансово-ресурсний, інформаційно-ресурсний, інвестиційно-ресурсний, інноваційно-ресурсний).

Громадський (суспільний) контроль, на нашу думку, передбачає такі типи контролю:

– громадсько-організаційний (контроль, який здійснюють громадські організації, спілки, товариства);

– громадсько-політичний (контроль, який забезпечують політичні партії та рухи з метою критикування політичних опонентів і виконання передвиборних й поточних обіцянок);

– пресово-телекомунікаційний (контроль, що здійснюють засоби масової інформації з метою забезпечення конституційного права громадян України та вільного доступу до неконфедеральної інформації);

– приватно-громадський (контроль, який мають право проводити окремі громадяни або групи громадян);

– громадсько-старійшинський (контроль, який здійснюють старійшини певного населеного пункту з метою вирішення найважливіших для його розвитку питань, у тому числі пов'язаних із суперечками);

– профспілковий (контроль, що проводять представники професійних спілок з метою захисту фахових прав, поліпшенням умов праці та збільшенням її оплати працівникам підприємства);

– депутатський (контроль, який здійснюють місцеві (обласні, районні, міські, селищні, сільські) ради народних депутатів, депутатські фракції, групи депутатів).

Загалом пропозиції щодо виокремлення типів економічного контролю подані в дод. Л.

Окремо висвітлено питання про тематичний контроль (перевірки) на рівні підприємства.

Вважаємо, що у будь-якому виробничому підприємстві тематичний контроль можна здійснювати за такими темами: контроль за наявністю та рухом грошових коштів і цінних паперів; контроль за процесом постачання та розрахунковими й кредитними операціями; контроль за іншими зобов'язаннями; контроль за основними засобами й нематеріальними активами; контроль за виробничими та іншими запасами; контроль за обсягом і якістю праці й заробітною платою; контроль за процесом виробництва, його витратами, собівартістю продукції (робіт, послуг); контроль за процесом збуту продукції (робіт, послуг), повнотою і своєчасністю отримання доходів; контроль за процесом залучення в підприємство та використанням інвестиційних, інноваційних ресурсів; контроль за власним і залученим капіталом і забезпеченням зобов'язань; контроль за фінансовими результатами, утворенням прибутків (списанням збитків) і фінансовим станом підконтрольного підприємства; контроль за станом господарського обліку, звітності та внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового⁵) контролю.

Таким чином, основними формами економічного контролю можуть бути, на нашу думку, такі: за часом здійснення контролю (попередній, поточний, наступний і оперативний); за джерелами контрольної інформації (документальний, фактичний); за способом і прийомами проведення контролю (слідство (розслідування), господарська суперечка, перевірка, обстеження, огляд, економічний аналіз, ревізія, аудит, інвентаризація, судово-бухгалтерська експертиза); за рівнем контролю (метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мезоконтроль,

⁵ Поняття «внутрішньофірмовий» контроль автор вжив уперше в 1994 р. [50].

мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль (зовнішній, внутрішній, самоконтроль)); за своєчасністю контролю (ранній, своєчасний, пізній); за суцільністю (повнотою) охоплення (суцільний (повний), комбінований, вибіркового (часткового)); за відношенням до об'єктів контролю в підприємстві (формальний, неформальний, упереджений) та за планом проведення контролю (плановий, позаплановий (раптовий)); за рівнем автоматизації контролю (автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований).

В Україні застосовують такі типи економічного контролю: загальноекономічний; банківсько-фінансовий; вузькоспеціалізований; державно-адміністративний; аудиторсько-спрямований; загально-підприємницький (адміністративний); структурно-підприємницький; за функціонуванням робочого місця, діяльністю робітника (працівника); продуктової; функціональної; ресурсної; громадсько-організаційної; громадсько-політичної; пресово-комунікаційної; приватно-громадської, старійшинської; профспілкової; депутатської.

Висновки до розділу 4

1. Економічний контроль варто розуміти як внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюють представники спеціальних державних контролюючих і правоохоронних органів, аудиторські фірми, громадські та внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) контролери в межах визначених повноважень і за розробленою наперед програмою.

2. Контроль – це багатовимірною категорія, яка виявляється по-різному, залежно від мети, завдань, предмета, методу, видів, форм, типів тощо.

3. Контроль згідно з різними точками зору науковців можна розглядати як: 1) функцію (ланку, процес, систему, підсистему, елемент) управління; 2) проблему, науку, освітню дисципліну, комплекс знань (заходів); 3) властивість суспільно-господарського буття, тип відносин, вид діяльності, напрямок співпраці та розвитку; 4) систему, процес, сукупність процедур, спостереження і перевірку; 5) джерело інформації; 6) індикативний чинник морально-психологічних станів, спосіб мислення; 7) механізм перевірки (прикриття порушень і злочинів); 8) інструмент тиску, дискредитації та знищення політичних опонентів; 9) систему заходів, відносин; 10) перевірку процесу здійснення планів; 11)

багатоаспектне явище (функцію менеджменту, функцію обліку, функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємництва).

4. Види економічного контролю – це, вважаємо, сукупність органів (груп) контролю, які представляють інтереси держави, приватного або колективного власника, замовника, а також громади суспільства. Звідси, є такі види економічного контролю: державний контроль, контроль власника, внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль, аудиторський контроль, громадський (суспільний) контроль, змішаний контроль. Кожен вид контролю має відповідні підвиди.

5. Форми економічного контролю – це певні характеристики контролю, пов'язані із застосуванням його відповідних прийомів і способів. Зокрема, це характеристики контролю за часом проведення, джерелами контрольних даних, власне перелік і встановлення специфіки застосування самих прийомів і способів контролю, а також його своєчасності (повноти) і т. д. Основні форми економічного контролю відображені за дев'ятьма класифікаційними ознаками.

6. Тип контролю – це певна, чітко окреслена за будь-якою вагомою ознакою група об'єктів контролю, на яку він переважно спрямований. Наприклад, є цінова, податкова, казначейська та інші ознаки контролю. В Україні застосовують такі типи економічного контролю: загально-економічний; банківсько-фінансовий; вузькоспеціалізований; державно-адміністративний; аудиторсько-спрямований; загальнопідприємницький (адміністративний); структурно-підприємницький; за функціонуванням робочого місця, діяльністю робітника (працівника); продуктовий; функціональний; ресурсний; громадсько-організаційний; громадсько-політичний; пресово-комунікаційний; приватно-громадський, старійшинський; профспілковий; депутатський.

РОЗДІЛ 5

МЕТОДОЛОГІЯ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ І ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

5.1. Методологія і практика контролю за витратами на виробництво, діяльності та іншими витратами підприємств

Відколи існує сучасне матеріальне виробництво, відтоді людство намагається встановити над ним контроль. Із зростанням матеріальних потреб людини, їхнім урізноманітненням, збільшенням видів, груп і назв продукції збільшується й урізноманітнюється інструментарій контролю за витратами на виробництво.

Інформаційне суспільство, до якого людство прямує після 1960 р., характеризуватиметься тим, що 90% дорослого населення працюватиме у невиробничій сфері (тоді як в індустріальному суспільстві працювало лише 20%). Засобами життєзабезпечення стануть керовані природні та винайдені людиною процеси. У виробництві переважатимуть нано-, піко- та фемтотехнології. Отримавши первинну освіту, землянин змушений буде впродовж життя займатись самоосвітою і це стане абсолютною його необхідністю. Серед населення відсоток професійних науковців перевищить 10% (нині 1–2%). Наукові технологічні знання можна буде отримати в результаті нескладних дослідів і комп'ютерного моделювання. Наукові знання будуть подвоюватись через кожні 1–3 роки (в індустріальному суспільстві через 10–15 років). Провідними науками стануть нано-, піко- і фемтонауки (в індустріальному суспільстві були фізика та хімія) [102, с. 3].

В умовах переходу до інформаційного суспільства контроль за витратами на виробництво дедалі більше здійснюватиметься в автоматизованому режимі, а сам контролер відстежуватиме, на наш погляд, ці витрати за допомогою сигнальної системи показників. Однак нині рівень автоматизації праці контролера залишається доволі мізерним.

Питання контролю за витратами підприємств (особливо за витратами на виробництво) відображені у працях М. Т. Білухи [13], М. Г. Белова [9], А. М. Герасимовича [32], Ю. Я. Литвина [116], В. Б. Моссаковського [134], В. М. Мурашка [136], Л. В. Нападовської [138], Б. Ф. Усача [211] та ін.

Основними завданнями контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), на наш погляд, є такі:

- контроль за виконанням обсягів виробництва продукції (робіт, послуг) відповідно до певної номенклатури;
- перевірка дотримання норм списання матеріальних ресурсів у витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
- попередження браку у виробництві та контроль за процедурою виправлення допущеного браку та / або відшкодування втрат від нього;
- контроль за використанням трудових ресурсів, нарахуванням оплати праці, фіксування і аналіз причин втрат робочого часу;
- перевірка ефективності використання основних засобів і нематеріальних активів, що беруть участь у виробничому процесі;
- фіксування простоїв, пов'язаних з поломками машин і обладнання, а також через відсутність замовлень, сировини й матеріалів;
- контроль за непрямими витратами, що належать до собівартості готової продукції.

Контроль за витратами на виробництво в підприємстві здійснюється відповідно до його виробничих підрозділів за статтями та елементами витрат, відхиленнями від нормативних або планових показників.

М. Білуха та С. Іваніна розглядають контроль за витратами на виробництво як контроль за процесами й чинниками, що суттєво впливають на формування собівартості і на її величину, тобто за витратами, які є основою собівартості продукції під час її виробництва та реалізації [13, с. 59].

Науковці висловлюють думку про те, що система контролю за витратами має виконувати такі завдання: зниження використання ресурсів на одиницю продукції, зменшення матеріальної трудомісткості певної продукції, усунення браку і неоправданих втрат [13, с. 59].

Г. Бурмістров вважає, що контроль доцільно сприймати як початкову стадію управління витратами, яке водночас є однією із складових єдиної системи управління підприємством. Він звертає увагу на те, що ця система управління найбільш ефективна тоді, коли її застосовують разом з іншими поширеними програмами та методами. Зокрема, її нескладно компонувати із такими технологіями управління, як система планування з використанням нормування та наукового прогнозування; система збалансованих показників (СЗП) і ключових показників ефективності (КПЕ); система комплексного аналізу і контролінгу (аналіз носіїв витрат, структури та динаміки); побудова облікової системи і визначення контрольних показників; управління

персоналом із застосуванням мотивації, система залучення у бізнес-процеси; система організаційного забезпечення управління (розроблені та оновлювальні регламенти роботи, прийняття рішень, формування планів заходів, закупівельних процедур) [18, с. 6].

О. С. Коцюба зазначає, що елементно в системі управління витратами систему контролю утворюють функції обліку та аналізу. До завдань контролю за витратами, на думку цього вченого, зараховують: моніторинг, виявлення відхилень фактичних від запланованих витрат та їхній аналіз з метою регулювання, корегування планів [38, с. 80].

М. А. Костів та А. В. Озеран стверджують, що менеджери підприємства можуть більш ефективно контролювати його діяльність (шляхом порівняння фактичних результатів із запланованими). Зокрема, це стосується розподілу ресурсів (дані управлінського обліку про рівень виробництва, оптимальний асортимент продукції, обсяги капітальних інвестицій) та оцінки витрат і вигод (дані обліку про розміри здійснених витрат та одержаних вигод під час виконання запланованих дій; управлінські рішення приймаються за результатами зіставлення витрат із доходами) [103, с. 107].

В. Г. Лінник наголошує, що важливу роль у процесі контролю за виробництвом, у тому числі за його витратами, мають відігравати безпосередні виконавці. «Практика показує, – як зазначає дослідник, – що дієвість контролю в значній мірі залежить від того, наскільки активну участь у ньому беруть самі учасники виробничих процесів, робітники» [98, с. 63–64].

Думку В. Г. Лінника вважаємо слушною. На наш погляд, найбільш правильними є дії тих керівників підприємств, які активно залучають та стимулюють простих виконавців брати участь у контролі за витратами на виробництво, виходом продукції, поліпшенні технології та організації виробничого процесу, пошуку вигідних каналів її збуту та покупців (замовників) тощо. Проте необхідно зробити застереження, що питання залучення до контролю за виробничим процесом робітників варто добре продумати та відпрацювати на практиці кожну деталь, оскільки непередумані та поспішні дії керівництва підприємства можуть призвести до прямо протилежних від бажаних для нього наслідків (до невдоволення працівників і навіть до страйку).

Під час контролю за витратами діяльності необхідно вирішити такі основні завдання:

– встановлення цілей, об'єктів і напрямків контролю за витратами діяльності підприємств;

– з'ясування порядку здійснення обсягів, термінів та відповідальності осіб за проведення контролю щодо витрат діяльності підприємств відповідно до їхніх видів;

– зіставлення бюджетів витрат діяльності за їхніми видами, напрямками та виявлення певних відхилень від цих бюджетів;

– визначення причин відхилень і коригування бюджетів з урахуванням конкретних даних контролю та перспектив подальшого функціонування підприємства та його сегментів;

– встановлення найбільш проблемних напрямків здійснення витрат діяльності (витрати на службовий транспорт, мобільний зв'язок, відрядження і т. д.) та посилення контролю за ними і відповідальності за доцільністю їхнього проведення.

Контроль за загальновиробничими витратами передбачає необхідність встановлення повноти та якості відображення цих витрат у первинних документах і облікових реєстрах, правильності розподілу загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу за нормальною потужністю, а також з'ясування, чи не перевищено кошторис загальновиробничих витрат у кожному структурному підрозділі підприємства зокрема.

Контроль за адміністративними витратами (рахунок 92) здійснюють за чотирма групами цих витрат: 1) адміністративно-господарські витрати; 2) витрати на обслуговування працівників; 3) інші накладні витрати; 4) витрати, що не враховані в нормах накладних витрат, але належать до накладних.

Доцільно, на нашу думку, здійснювати також контроль за напрямками адміністративних витрат у середині кожної з чотирьох груп. Відхилення за групами та напрямками адміністративних витрат контролер має детально проаналізувати з метою встановлення причин, відхилень та їхніх винуватців. Крім того, контролер має звернути увагу на те, чи ведеться відокремлено облік накладних витрат основного виробництва і облік накладних витрат допоміжних та обслуговуючих виробництв.

Проводячи контроль за витратами на збут (рахунок 93), контролер має вивчити, перш за все, структуру таких витрат і з'ясувати доцільність їхнього здійснення. Його мають зацікавити суми і зміст господарських операцій з витрат на рекламу продукції; витрати на вітчизняні та зарубіжні відрядження працівників, які здійснюють збут продукції, тривалість відряджень, середня вартість одного відрядження, рівень окупності відряджень; витрати на проведення гарантійних ремонтів та

їхня кількість, чим ці ремонти спричинені та хто в цьому винен, витрати, пов'язані з гарантійним обслуговуванням, а також чи ведеться щоденний облік кількості виконаних робіт щодо такого обслуговування тощо.

Під час перевірки інших операційних витрат (рахунок 94) контролер, на нашу думку, зобов'язаний з'ясувати такі питання: причини виникнення та суми безнадійної дебіторської заборгованості, розміри (ставки) відрахувань до резерву сумнівних боргів; суми нестач та втрат від псування цінностей (важливо відповісти на запитання про об'єктивні та суб'єктивні причини, що їх зумовили, динаміку, типи, періодичність і тривалість нестач й втрат, місце їхнього виникнення, осіб, які залучені до цього, способи виявлення, перелік заходів з ліквідації (зменшення) нестач та витрат і їхню ефективність на коротко- й довготривалі періоди); чи визнані штрафи, пені, неустойки є втратами коштів підприємства внаслідок недосконалої системи управління цим підприємством або неефективної діяльності посадових осіб підприємства, які виявили недисциплінованість, безвідповідальність, халатність. В останньому разі потрібно отримати від посадових осіб письмові пояснення щодо штрафів, пені, неустойок з метою з'ясування ступеня їхньої вини у збитках підприємства та вибору виду стягнень (попередження, догана, залишення без премій і надбавок, повне або часткове відшкодування збитків).

Вважаємо, що в багатьох підприємствах, де на рахунку 94 «Інші операційні витрати» обіги протягом року перевищують 20000 грн., варто запровадити відповідні нагромаджувальні відомості: «Нагромаджувальна відомість безнадійної дебіторської заборгованості за 20__р.,» «Нагромаджувальна відомість нестач і втрат від псування цінностей за 20__р.,» «Нагромаджувальна відомість нарахованих підприємству і сплачених ним штрафів, пеней та неустойок за 20__р.» На перший погляд, введення у практику обліку додаткових нагромаджувальних відомостей зумовить збільшення обсягів роботи для облікової служби підприємств, проте це не так. Треба зважити на те, що ці відомості насамперед виконуватимуть контрольну функцію і можуть реально забезпечити для підприємства економію, що дорівнюватиме кільком тисячам або десяткам тисяч гривень.

Досліджуючи фінансові витрати (рахунок 95), контролер має з'ясувати, чи насправді витрати, що обліковуються на рахунку 95 «Фінансові витрати», належать до фінансових. Це можуть бути витрати зі сплати відсотків банку за користування його позикою, відсотків за фінансову оренду та відсотків за облігаціями випущеними тощо.

Важливо також перевірити всі суми в розрахунку й відповідність (ідентичність) сумах витрат із сплати відсотків. Не варто, на думку контролерів-практиків, відкидати варіанти свідомого завищення сум зі сплати відсотків і перерахування їх на рахунок інших юридичних (фізичних) осіб з метою наступного поділу незаконного отримання коштів між членами групи змовників (шахраїв).

Контроль за втратами від участі в капіталі (рахунок 96), на нашу думку, потрібно здійснювати за напрямками втрат та об'єктами (групами об'єктів), де допущені ці втрати. Контролеру необхідно дослідити структуру збитків (втрат) підприємства від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які облікуються методом участі в капіталі; вивчити договірну базу та умови участі підприємства в капіталі інших підприємств; встановити, чи проводилась попередня оцінка ризиків від участі в капіталі і чи знали про високі ризики відповідальні працівники підприємства; з'ясувати, з яким рівнем достовірності можна було б уникнути підприємству цих втрат (збитків); забезпечити доказову базу для визначення ступеня колективної (індивідуальної) вини керівництва підприємства у допущених збитках (втратах) від участі в капіталі і т. д.

Під час проведення перевірки витрат діяльності контролер має приділити значну увагу сумнівним і безнадійним боргам. Для спрощення їхнього контролю доцільно було б, на думку А. Хуторян (вважаємо її слушною), відкрити окремі субрахунки сумнівних і безнадійних боргів на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» [217, с. 325].

Проводячи контроль за іншими втратами діяльності підприємства, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових), але не пов'язаних безпосередньо з виробництвом та / або реалізацією робіт і послуг, контролер, на нашу думку, має звернути особливу увагу на суму витрат, отриманих від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і фінансових інвестицій, а також на суми витрат, здійснених унаслідок ліквідації, розбирання, демонтажу списаних необоротних активів.

Перевіряючи витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, контролер мусить установити причину їхньої реалізації та її аргументованість; склад (структуру) об'єктів реалізації, їхню номінальну і ринкову ціну, ціну, за якою об'єкт (об'єкти) проданий (продані), з метою виявлення застосування продавцем занижених цін з корисливими намірами; суми прибутків (збитків) від цього виду реалізації, в тому числі від приватизації державного майна; в разі незаконної (несправедливої) реалізації

окреслити коло винних у цьому осіб і визначити причини та ступінь відповідальності за це господарське порушення. Контролюючи знецінення (уцінку) необоротних активів і фінансових інвестицій, контролер насамперед має встановити, чому відбулося знецінення (уцінка) необоротних активів і фінансових інвестицій, чи правильно визначено суми знецінення (уцінки) й чи своєчасно їх відображено в обліку, яких втрат зазнало підприємство від знецінення (уцінки).

Списані необоротні активи підприємство має ліквідувати власними силами або залучити до їхньої ліквідації (розбирання, демонтажу) найманих осіб (інші підприємства, організації) на договірній основі. Завдання контролера, на наш погляд, полягає в тому, що він, перш за все, мусить установити перелік необоротних активів, які ліквідовуються; їхню балансову та залишкову вартість, причини ліквідації та їхню аргументованість, суму нарахованої плати, пов'язаної з ліквідацією, а також з'ясувати, чи оприбутковані від ліквідації необоротних активів матеріали, запасні частини, будівельні матеріали тощо. Контроль за витратами з ліквідації необоротних активів доцільно проводити, на нашу думку, суцільним способом, оскільки ймовірність порушень і зловживань під час ліквідації цих активів та в їхньому документальному оформленні доволі висока.

Контроль за нарахованими сумами витрат з податку на прибуток здійснюється на підставі даних рахунка 98 «Податок на прибуток». Зауважимо, що назва цього рахунка не зовсім вдала з огляду на назву класу рахунків 9 «Витрати діяльності», призначення рахунка 98 – облік нарахованих сум податку на прибуток підприємства та наявність у складі рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» аналітичного рахунка «Податок на прибуток». Пропонуємо уточнити назву рахунка 98 «Податок на прибуток», назвавши його рахунок 98 «Витрати з податку на прибуток». Разом із цим, пропонуємо також змінити назву рахунка 90 «Собівартість реалізації» на рахунок 90 «Витрати на виготовлення (придбання, виконання, страхування реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг)». Можна для зручності зменшити цю назву таким чином: рахунок 90 «Витрати на реалізовану продукцію, товари (роботи, послуги)». Водночас субрахунки цього синтетичного рахунка матимуть такі назви: 901 «Витрати на виготовлення реалізованої готової продукції»; 902 «Витрати на придбання реалізованих товарів»; 903 «Витрати на виконання реалізованих робіт і послуг»; 904 «Витрати на страхові виплати».

Контроль за витратами з податку на прибуток передбачає встановити, чи правильно нараховані суми цього виду податку. Для цього потрібно перевірити правильність розрахунку прибутку для оподаткування, застосування ставки податку на цей податок, обчислення саме суми податку, відображення її в первинних документах, облікових реєстрах, податковій і фінансовій звітності.

Вважаємо, що доцільно доповнити також такі назви: синтетичного рахунка 99 словами «і витрати» та його субрахунків 991 – «і витрати на подолання його наслідків», рахунок 992 – «та витрати на подолання їхніх наслідків», рахунок 993 – «і витрати, з ними пов'язані». Цю редакцію назв можна пояснити тим, що надзвичайні витрати виникають лише внаслідок стихійних лих, катастроф, аварій, тому в цій ситуації втрати і витрати мають бути вказані у згаданих вище назвах рахунків. Водночас можемо запропонувати спрощені назви субрахунків: рахунок 991 «Втрати (витрати) внаслідок стихійного лиха», рахунок 992 «Втрати (витрати) внаслідок техногенних катастроф і аварій», рахунок 993 «Інші надзвичайні втрати (витрати)».

Контроль за надзвичайними втратами і витратами, що виникли внаслідок повеней, землетрусів, градобою, епідемій, техногенних катастроф й аварій, інших надзвичайних подій, потрібно здійснювати, на наш погляд, за видами й об'єктами цих подій, часом їхнього виникнення, напрямками і видами втрат, та витрат ліквідаторами наслідків (спеціалізованими формуваннями) й постраждалими, наявністю і рухом грошових коштів, необоротних активів, запасів тощо. Залежно від масштабів надзвичайних подій визначаються суми потенційних витрат на подолання наслідків цих подій і терміни проведення комплексу відновлюваних робіт. Приступаючи до перевірки доцільності та законності проведення надзвичайних витрат і оцінки втрат, контролер має продумати, на що звернути особливу увагу. На нашу думку, це мають бути документи, де відображено, які саме активи підприємство втратило або має відновити їхню вартість (балансову, залишкову); скільки матеріальних цінностей отримано від ліквідації необоротних активів, а скільки витрачено на відновлюванні роботи; акти обстеження руйнувань особистого майна громадян й відомості розподілу (отримання) ними компенсаційних виплат, будівельних матеріалів і т.д.

Таким чином, контроль за витратами підприємств – це важливий елемент в управлінні самими підприємствами, який забезпечує йому динамізм і стійкість.

5.2. Методологічні аспекти контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств

Контроль за доходами основної, іншої звичайної і надзвичайної діяльності підприємств є не менш важливою проблемою, ніж контроль за витратами виробництва, діяльності та іншими витратами підприємств. Проте, якщо останній проблемі теоретики і практики приділяють значну увагу, то перша залишається малодослідженою.

Питання контролю за доходами підприємств у своїх працях відобразили А. М. Костів [103], В. М. Мурашко [136], Л. К. Сук [203], Б. Ф. Усач [211] та ін.

Для того, щоб ефективно і якісно провести контроль за доходами підприємств, на наш погляд, необхідно визначити для нього такі основні завдання: з'ясувати склад об'єктів контролю за доходами підприємств і забезпечити пошук напрямків його проведення; встановити періодичність, форми, засоби та відповідальних осіб за проведення контролю за доходами підприємств; відпрацювати і поліпшити методику та організацію контролю за доходами підприємств з метою зростання їхніх обсягів, запобігання втратам; посилити взаємозв'язки та узгодити цілі внутрішнього і зовнішнього контролю для оптимізації управління доходами підприємств в умовах жорсткої конкуренції й невизначеності; підготувати висновки і сформулювати пропозиції контролера щодо потенційних резервів зростання доходів підприємств та їхньої практичної реалізації.

Вважаємо, що підготовку, проведення та узагальнення результатів контролю за доходами підприємств можна проводити за відповідною схемою (рис. 5.1).

Як видно з рис. 5.1, контроль за доходами підприємств може, на наш погляд, складатись з 9 послідовних стадій, кожна із яких передбачає, що контролер повинен виконати певний контрольний захід, без котрого він далі не зможе проводити контроль.

На нашу думку, цей феномен існує тому, що значна частина керівників і фахівців підприємств помилково вважає найважливішим завданням власної діяльності збут продукції, не враховуючи, що насправді збут завершується тоді, коли підприємство отримує взамін на реалізовану продукцію грошові кошти або інші активи (в разі існування бартерних (товарообмінних) операцій). При цьому суттєве значення надається тому, щоб не лише отримати грошові кошти або інші активи, а в мінімальні терміни (не пізніше 5–10 днів після збуту продукції) та в повному обсязі.

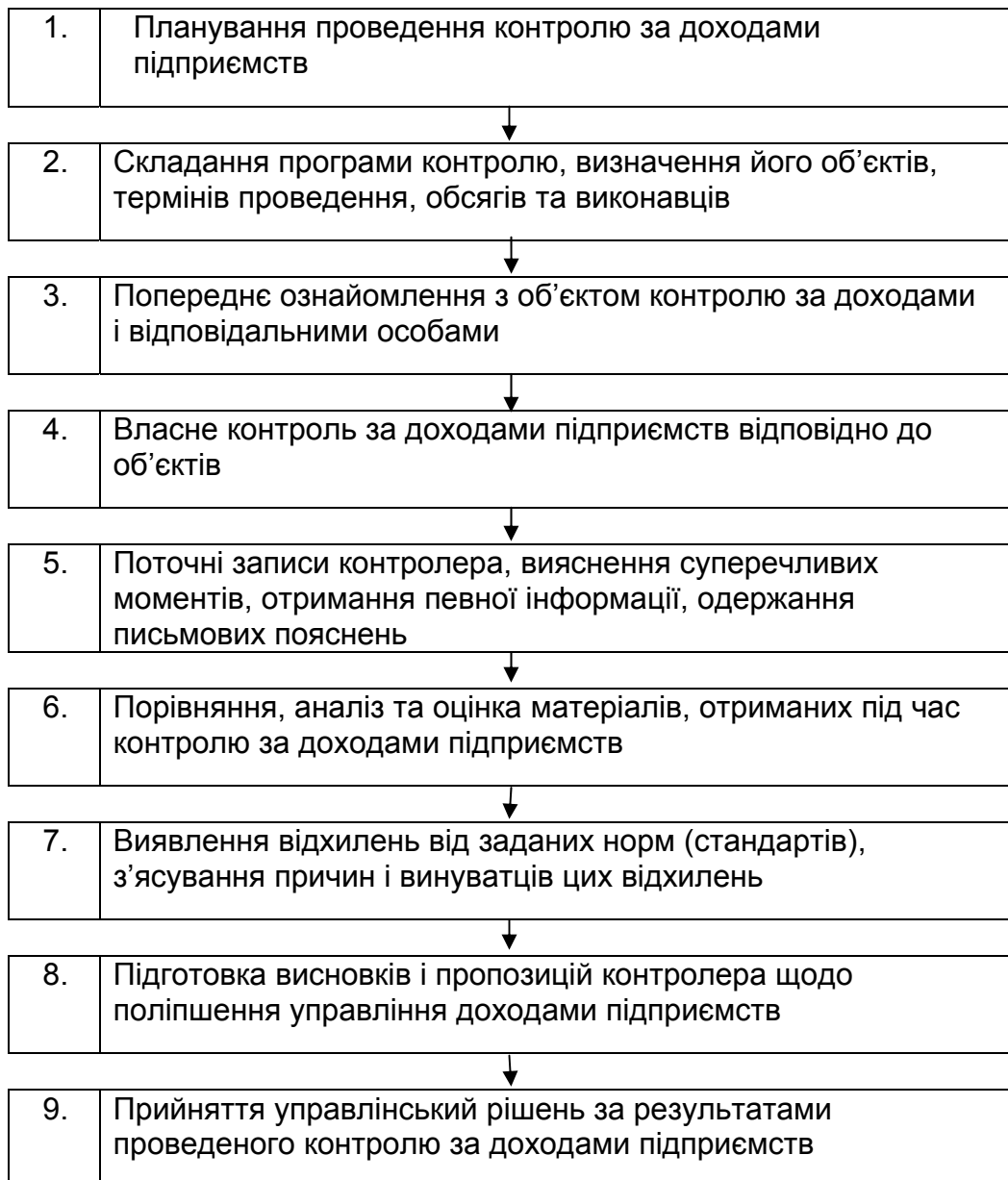


Рис. 5.1. Схема підготовки послідовності проведення та узагальнення результатів контролю за доходами підприємств

Недооцінювати роль чинника своєчасності та повноти отримання підприємством грошових коштів або інших активів, передбачених відповідними угодами з покупцями та / або замовниками, не можна, тим більше в умовах сучасної невизначеності, високих ризиків появи форс-мажорних обставин, що спрацьовують за принципами економічного доміно, негативно впливаючи водночас на низку взаємопов'язаних глобалізацією підприємств. Унаслідок таких обставин несвоєчасно та не повною мірою отримані підприємством доходи можуть спричинити для нього втрати реальної вартості грошових коштів (особливо в умовах

різкого падіння вартості курсу вітчизняної національної валюти (гривні) щодо долара США, євро).

Контроль за доходами підприємства традиційно здійснюють за ознакою часу, тобто як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємства (якщо вони прагнуть для нього успіху та стабільності) насамперед зобов'язані зосередити увагу на попередньому контролі, якому вони мають, на наш погляд, приділити 50% відведеного на контроль за доходами запланованого часу, тоді як на поточний – 30% запланованого часу, а на наступний – 20%.

Власну позицію щодо наведеного вище розподілу відсотків часу на контроль за доходами підприємства можемо відстоювати такими аргументами: по-перше, попередній контроль відбувається на стадії моделювання та планування доходів, тому керівники та фахівці підприємства мають виступати в ролі футурологів, тобто людей, які можуть передбачити майбутнє, реалістично оцінити його (насамперед щодо витрат і доходів, ризиків та вигод) і відповідно змодельювати майбутнє цього підприємства, а потім перевести його із філософських категорій і сформованих моделей у планові показники; по-друге, на стадії попереднього контролю витрати і доходи підприємства не відбулись, тому керівництво має широке поле для маневру, тоді як на стадії поточного контролю це поле звужене, а на стадії наступного контролю воно відсутнє; по-третє, на стадії попереднього контролю кожен керівник і фахівець підприємства не тільки має право, а й безпосередньо зобов'язаний висловити власні застереження щодо витрат і доходів майбутнього, навіть якщо ці застереження є дивними (в тому числі певні застереження астрологів, екологів, метеорологів, податківців, фінансистів, банкірів, політиків); по-четверте, керівники та фахівці підприємства, здійснюючи попередній контроль за обсягами доходів, їхньою структурою, рівномірністю надходження відповідно до років, кварталів, місяців, мають знати про відповідальність за майбутнє підприємства, колективу і власне майбутнє; по-п'яте, результати попереднього контролю згодом переходять у результати поточного контролю, а останні – в результати наступного контролю.

Отже, загальний результат контролю за доходами, з позиції ознаки часу, може набувати такого формульного вигляду:

$$ЗРЧ_{кд} = РЧ_{кдпп} + РЧ_{кдпт} + РЧ_{кдн}, \quad (5.1)$$

де $ЗРЧ_{кд}$ – загальний результат контролю за доходами підприємства з позиції ознаки часу;

РЧ кдпп – результат попереднього контролю за доходами підприємства;

РЧ кдпт – результат поточного контролю за доходами підприємства;

РЧ кдн – результат наступного контролю за доходами підприємства.

Загальний результат контролю за доходами підприємства можна визначити лише приблизно в тисячах гривень, оскільки вплив діяльності контролера на цей результат може бути як прямим, так і опосередкованим.

Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульнікова і Н. В. Залізняк вважають, що контролер в процесі контролю має перевірити порядок розподілу доходів за відповідними класифікаційними їхніми групами; чи правильно визнані та оцінені доходи; яким чином формувався прибуток у звітному періоді; наскільки законно і правильно відображені дохід та фінансові результати у фінансових звітах певного підприємства [226, с. 152].

Загалом підхід цих науковців до контролю за доходами підприємства, на нашу думку, методологічно оправданий.

Результат попереднього контролю за доходами підприємства, на наш погляд, має бути значно вищим за результатами поточного і наступного контролю, бо, як уже було зазначено, на цій стадії контролю поле дій контролера істотно ширше, ніж за наступних стадій контролю. Отже, у вигляді формули можемо записати:

$$ЗРЧ\ кд \geq РЧ\ кдпп > РЧ\ кдпт > РЧ\ кдн. \quad (5.2)$$

На стадії попереднього контролю контролер має розпочати, на нашу думку, з оцінки місця, ролі та частки підприємства на ринку; його потенційних можливостей і реальних обмежень; сили та слабкостей конкурентів; традицій і проблем у відносинах з покупцями та замовниками, а також з їхньої мобільності у нестандартних ситуаціях, вміння йти на компроміс і поступатись нинішньою меншою вигодою для завтрашнього результату. Важливо також поглиблено вивчити зміст та суть договорів з покупцями і замовниками, проаналізувати ризики, які закладені в цих договорах, і продумати аргументи щодо уточнення, доповнення цих договорів певними, більш чіткими пунктами або укладання нових, більш досконалих договорів.

На доходи, перш за все, впливають обсяги збуту продукції та ціни, що формуються під дією довго- та / або короткотривалих зрушень у ринковому середовищі. Оскільки планування обсягів збуту продукції переважно здійснюється поквартально, планові доходи також формуються за кварталами.

Якщо з обсягами збуту в контролера не часто виникають сумніви, то щодо реалізаційних цін сумніви є, оскільки вітчизняна національна валюта (гривня) перебуває під значним впливом інфляційних процесів і спланувати поквартально ціни, а отже, і доходи в гривнях (тисячах гривень) дуже складно. Проте, як уже зазначалось, гривня прив'язана до основних світових валют, тому логічно ціни та доходи слід планувати (для внутрішніх потреб) паралельно в умовних одиницях (доларах США і євро). У разі потреби (коли інфляція набуває значних обертів) можна без значних затрат зусиль і часу отримати новітні значення цін і доходів за допомогою використання іноземних валютних сум і валютних курсів щодо них у гривнях.

На внутрішнього контролера може бути покладене, крім основних, завдання проведення моніторингу поведінки пов'язаних з підприємством покупців, замовників; збирання інформації про потенційні загрози безпеці підприємства з боку конкурентів та попередження керівництва підприємством у разі появи сигналів про відповідні загрози.

На стадії поточного контролю вважаємо за доцільне з'ясувати, скільки постійних і непостійних покупців, замовників є у підприємства. Можна, навіть (якщо їх є понад 50) згрупувати покупців і замовників у 2–3 дрібніші групи за величиною покупок (великі, середні, малі). Це дає змогу (так зручніше для контролера) здійснювати контроль не за кожним покупцем, замовником, а за їхніми групами – по 10–20 одиниць.

Далі важливо, на наш погляд, з'ясувати, яку роль відводять покупці та замовники питанню термінів та якості продукції, котру вони отримують від виробника. Терміни постачання можуть бути зазначені у договорі, укладеному між сторонами, або в графіках постачання, які мають складати за певною, чітко визначеною періодичністю (місяць, квартал). Відповідальне дотримання реалізатором (збутовиком) термінів постачання продукції (незалежно від перешкод, які можуть виникати) дає йому змогу налагодити з покупцями, замовниками ділові партнерські відносини і уникнути штрафних санкцій, що інколи є для підприємства доволі вагомим. Контролер, перевіряючи дотримання термінів постачання, обов'язково має встановити, чи не було фактів порушень цих термінів, а якщо такі були, то коли й за яких обставин це траплялось, які причини призвели до цього і хто конкретно винен.

Для контролера також важливо з'ясувати, на нашу думку, як здійснюється внутрішня технічна перевірка якості продукції перед відправленням її покупцям, замовникам, як часто останні мають претензії до якості продукції та яким чином ці претензії усуваються. Якщо є

поодинокі претензії до якості продукції то за таких обставин контролер на основі зібраної інформації, має запропонувати керівництву підприємства в письмовому вигляді шляхи потенційного вирішення проблем дотримання термінів постачання та якості продукції.

Особливо важливим для контролера, на наш погляд, є поточний контроль за цінами на ринку продукції, яку реалізує підприємство. Як відомо, доходи безпосередньо залежать від обсягів збуту продукції та цін, що сформувались на ринку в даний момент.

Для того, щоб контролер проводив ефективний поточний контроль за цінами, він повинен мати детальну базу даних (як мінімум, за 3 роки про поточні ціни на ринку відповідної продукції) в межах того географічного сегмента, на якому ця продукція реалізується. Проте не завжди контролеру вдається сформувати таку базу самостійно без допомоги головного бухгалтера та / або менеджерів підприємства. Крім того, поточні ціни за різні періоди іноді неможливо зіставити, тому для порівняння інформації про ціни необхідно використовувати коефіцієнти зіставлення (наприклад, щомісячні або середньорічні індекси інфляції, коефіцієнти зіставлення гривні та долара США (євро, російського карбованця і т. д.), сезонні або регіональні (поясові) коефіцієнти).

Зіставляючи поточні ціни за кілька років, контролер може встановити періоди найбільших коливань цін на продукцію та з'ясувати, які заходи здійснювали керівники і спеціалісти підприємства і наскільки ці заходи були адекватними до коливань (або очікувань коливань) поточних цін на ринку, які позитивні результати отримані в цих умовах для зростання доходів від реалізації (а чого і чому не зроблено). В окремих випадках, на наш погляд, контролер мусить (зокрема, коли існують значні сумніви) взяти письмові пояснення щодо поведінки і дій певних посадових осіб підприємства зі всіх працівників, які долучені до невігідних для цього підприємства господарських операцій з метою встановлення істинних мотивів значного заниження поточних цін, а також здійснення сумнівних товарообмінних (бартерних) операцій. Зіставлення цих письмових пояснень переважно дає змогу контролеру з'ясувати, чому саме так відбулась певна господарська операція, які причини, обставини і механізми супроводжували її.

Водночас із цим, на нашу думку, контролеру необхідно з'ясувати питання щодо регулярності платежів покупців, замовників і виявити факти порушення термінів платежів, установити, чим зумовлені ці факти (об'єктивними та суб'єктивними причинами) і яким чином можна поліпшити ситуацію, що виникла. Важливо, щоб контролер особисто

зустрівся з представниками покупців, замовників або провів з ними телефонну розмову щодо термінового погашення боргів за реалізовану їм продукцію. Якщо на партнерських засадах підприємству не вдається повернути за давній борг, тоді контролер спільно з іншими фахівцями цього підприємства (головним бухгалтером, юристом) готує пакет документів для позову до господарського суду.

На стадії наступного контролю, на нашу думку, доречно з'ясувати, чи діє у підприємстві графік документообігу; чи своєчасно, повною мірою і правильно заповнюються первинні документи, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарно-транспортні накладні, подорожні листи вантажного автомобіля, накладні (внутрішньогосподарського призначення), звіти про продаж продукції, квитанції про оплату рекламних послуг, ринкових зборів тощо); чи відповідає загальнонаціональним вимогам система синтетичного й аналітичного обліку процесу реалізації (збуту) продукції в підприємстві, в тому числі щодо рахунків 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 70 «Доходи від реалізації», 31 «Рахунки в банку».

Наступний контроль за доходами підприємства має певну специфіку, яка полягає в тому, що контролеру необхідно завжди враховувати факт часового розриву (який інколи становить кілька місяців) між доходами, які покупець (замовник) зобов'язався сплатити, і доходами, які він оплатив. Пропонуємо контролерам за доходами щомісячно або щоквартально визначати коефіцієнти оплачених доходів за кожним покупцем, замовником, географічними сегментами доходів, видами доходів, доходами структурних підрозділів, доходами по підприємству.

Індивідуальні коефіцієнти оплачених доходів можна визначити за формулою:

$$\text{Код} = \text{Доп} / \text{Днп}, \quad (5.3)$$

де *Код* – індивідуальний коефіцієнт оплачених доходів;

Доп – сума оплачених за звітний період доходів;

Днп – сума очікуваних за звітний період доходів.

Загальні (зведені) коефіцієнти оплачених доходів можна визначити за формулою:

$$\text{Кодзаг} = \text{Допзаг} / \text{Дочзаг},$$

де *Кодзаг* – загальний коефіцієнт оплачених доходів;

Допзаг – загальна сума оплачених за звітний період доходів (*Доп1 + Доп2 + Доп3 + Доп4 + ...*);

Дочзаг – загальна сума очікуваних за звітний період доходів.

Вважаємо, що коефіцієнти оплачених доходів за звітні періоди мають дорівнювати не менш ніж 0,8–0,9 (а в окремих випадках, коли підприємству повертають за давнені борги, навіть можуть перевищувати одиницю).

З тими підприємствами, в яких коефіцієнти оплачених доходів нижчі від 0,8–0,9 (протягом кількох звітних періодів), доречно вести перемовини про перегляд договірних умов або розрив партнерських відносин. Щодо цього внутрішній контролер має періодично підготовляти для керівництва підприємства свої письмові рекомендації (аналітичні звіти).

На доходи підприємства значною мірою впливає ефективність роботи його інформаційної системи. Як свідчать дані Gartner Group, у середньому одна компанія втрачає 2–3% власного доходу протягом 10 днів після збою в роботі інформаційної системи [170, с. 1–2].

Враховуючи цю ситуацію, контролер, який здійснює контроль за доходами підприємств, зобов'язаний поцікавитись, як працює інформаційна система підприємства; чи часто в ній бувають збої; чи здійснюється дублювання інформації на випадок системного збою комп'ютерної техніки; чи наявний попереджувальний план дій служби, що її обслуговує, в разі цього збою тощо.

Компанії, що не надають належного значення питанням термінового відновлення та резервування даних, можуть через п'ять років припинити діяльність.

Зовнішніх державних контролерів (насамперед державних податкових інспекторів) цікавить здебільшого обсяг отриманих підприємством доходів, наявність прихованих (тіньових) доходів, сума податку на додану вартість (ПДВ), що обчислюється на основі отриманих доходів, своєчасність і повнота оплати ПДВ.

Власник або керівник може залучити до контролю за доходами підприємства сертифікованих аудиторів з аудиторських фірм. Оскільки аудитори працюють за наперед погодженою з власником або керівником програмою контролю, вони мусять чітко знати, що саме цікавить замовника в процесі зовнішнього контролю (це може бути, зокрема, бажання отримати інформацію про ефективність прийняття управлінських рішень щодо заходів, стан договірної дисципліни в підприємстві та її вплив на формування його доходів, правильність і своєчасність ведення фінансового обліку доходів і фінансової звітності про них і т. д). Після завершення аудиторського контролю за доходами власник або керівник підприємства отримує аудиторський звіт, де деталізовано висвітлені всі питання запланованого аудиторського

контролю, тобто аудитори звітують про реальний стан справ щодо доходів цього підприємства, що треба зробити для їхньої оптимізації, які ризики можуть виникати у підприємстві щодо доходів у майбутньому.

Інколи в підприємстві може здійснюватись громадський контроль за доходами. Цей вид контролю, на наш погляд, застосовують тоді, коли громада цікавиться доходами підприємства, пов'язаними з орендою землі, частками майна, що належить їй на правах пайової участі в майні колишніх розпайованих підприємств. Громаді важливо дізнатись, чи раціонально використовуються орендовані землі та частки майна; який дохід отримувало підприємство від них; яка частка отриманого доходу була спрямована на виплату дивідендів і чи об'єктивно ці дивіденди розподілені тощо.

Таким чином, контроль за доходами основної, іншої звичайної та надзвичайної діяльності спрямований, на наш погляд, на виявлення повноти зарахованих доходів покупцями, замовниками (в умовах тіньової економіки в абсолютній більшості вітчизняних підприємств є «тіньові» доходи, які потім частково переходять у «тіньові» заробітні плати), на забезпечення своєчасності перетворення неоплачених доходів в оплачені, на пошук резервів зростання доходів за рахунок поліпшення добору покупців (замовників) і співпраці з ними в напрямку покращення структури доходів у результаті збуту конкурентоздатної інноваційної продукції та розширення експортних можливостей підприємства.

Висновки до розділу 5

1. Основними завданнями контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) є такі: контроль за виконанням обсягів виробництва продукції відповідно до певної номенклатури; перевірка дотримання норм списання матеріальних ресурсів у витрати на виробництво; попередження браку у виробництві та контроль за процедурою виправлення допущеного браку та / або відшкодування втрат від нього; контроль за використанням трудових ресурсів, нарахуванням оплати праці, фіксування і аналіз причин втрат робочого часу; перевірка ефективності використання основних засобів і нематеріальних активів, що беруть участь у виробничому процесі; фіксування простоїв, пов'язаних з поломками машин і обладнання, та простоїв через відсутність замовлень, сировини й матеріалів; контроль за непрямыми витратами, що належать до собівартості готової продукції.

2. Для здійснення ефективного і якісного контролю за доходами підприємств необхідно визначити основні завдання: з'ясування складу

об'єктів контролю за доходами підприємств і пошук напрямків його проведення; встановлення періодичності, форм, засобів і відповідальних осіб за проведення контролю за доходами підприємств; відпрацювання і поліпшення методики та організації контролю за доходами підприємств з метою зростання їхніх обсягів та запобігання втратам; посилення взаємозв'язків та узгодження цілей внутрішнього і зовнішнього контролю для оптимізації управління доходами підприємств в умовах жорсткої конкуренції й невизначеності; підготовка висновків і формування пропозицій контролера щодо потенційних резервів зростання доходів підприємств та їхньої практичної реалізації.

3. Контроль за доходами підприємства традиційно здійснюють за ознакою часу, тобто як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємства, якщо вони прагнуть успішно та стабільно працювати, насамперед зобов'язані зосередити увагу на попередньому контролі, якому слід приділити 50% відведеного на контроль за доходами запланованого часу, тоді як на поточний – 30% запланованого часу, а на наступний – 20%.

4. Загальний результат контролю за доходами підприємства можна визначити лише приблизно (в тисячах гривень), оскільки вплив діяльності контролера на цей результат може бути як прямим, так і опосередкованим. Результат попереднього контролю за доходами підприємства має бути значно вищим за результати поточного і наступного контролю, оскільки на цій стадії контролю поле дій контролера істотно ширше, ніж за наступних стадій.

5. На доходи, перш за все, впливають обсяги збуту продукції та ціни, що формуються під дією довго- та / або короткотривалих зрушень у ринковому середовищі. На стадії поточного контролю вважаємо за доцільне з'ясувати, скільки постійних і непостійних покупців, замовників є у підприємства. Особливо важливим для контролера є поточний контроль за цінами на ринку продукції, яку реалізує підприємство.

6. Наступний контроль за доходами підприємства має певну специфіку, яка полягає в тому, що контролеру необхідно завжди враховувати часовий розрив (який інколи становить кілька місяців) між доходами, які покупець (замовник) зобов'язався сплатити, і доходами, які він оплатив. Пропонуємо контролерам за доходами щомісячно або щоквартально визначати коефіцієнти оплачених доходів за кожним покупцем, замовником, географічними сегментами доходів, видами доходів, доходами структурних підрозділів, доходами підприємства.

7. На доходи підприємства значною мірою впливає ефективність роботи його інформаційної системи. Контролер, який здійснює контроль за доходами підприємств, зобов'язаний поцікавитись, як працює інформаційна система підприємства; чи часто в ній бувають збої; чи здійснюється дублювання інформації на випадок системного збою комп'ютерної техніки; чи є попереджувальний план дій служби, що її обслуговує, в разі цього збою тощо.

В підприємстві інколи може здійснюватись громадський контроль за доходами. Цей вид контролю застосовують тоді, коли певна громада цікавиться доходами підприємства, пов'язаними з орендою землі, частками майна, що належить їй на правах пайової участі в майні колишніх розпайованих підприємств і т. д. Громаді важливо дізнатись, чи раціонально використовуються орендовані землі та частки майна; який дохід отримувало підприємство від них; яка частка отриманого доходу була спрямована на виплату дивідендів і чи об'єктивно ці дивіденди розподілені тощо.

8. Контроль за доходами основної, іншої звичайної та надзвичайної діяльності спрямований, на наш погляд, на виявлення повноти нарахованих доходів покупцями, замовниками (в умовах тіньової економіки в абсолютній більшості вітчизняних підприємств є «тіньові» доходи, які потім частково переходять у «тіньові» заробітні плати), на забезпечення своєчасності перетворення неоплачених доходів в оплачені, на пошук резервів зростання доходів за рахунок поліпшення добору покупців (замовників) і співпраці з ними для покращення структури доходів у результаті збуту конкурентоздатної інноваційної продукції та розширення експортних можливостей підприємства.

ВИСНОВКИ

1. Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові, інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань цього підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

2. Дохід – це економічна категорія, що означає одержання юридичною або фізичною особою певних активів (грошей, матеріальних, нематеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які зумовлюють збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників). Доходи підприємства є своєрідною подякою суспільства підприємству за те, що воно створює певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні й корисні всьому суспільству або окремим його групам, членам.

3. Види, форми, обсяги, структура та зміст витрат і доходів підприємств постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників, зокрема, суспільно-економічних формацій, типів економік, світових політичних і економічних тенденцій, процесів тощо. Суттєво на витрати й доходи підприємства впливають глобалізація економіки та світова фінансова криза.

4. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи витрати і доходи підприємств не втрачають актуальності, яка виявляється у появі новітніх термінів, що корелюються із витратами і доходами підприємств, суттєвій зміні питомої ваги тих або інших витрат і доходів в їхній загальній сумі, можливості їхнього поглибленого моделювання, проектування, планування обліку, контролю та звітності в режимі реального часу з урахуванням кон'юктури ринку, поведінки конкурентів і партнерів, політичної та соціально-економічної ситуації, зрушень у кліматичних й екологічних процесах, зростання світових і вітчизняних цін на нафту, газ, електроенергію, продукти харчування, питну воду і т. д.

5. В умовах світової фінансової кризи, яка спричинила банкрутство значної частини вітчизняних підприємств, працівники облікових служб цих підприємств зобов'язані постійно забезпечувати реальну економію витрат і контролювати ті напрямки витрат, які перебувають нині під особливим як внутрішнім, так і зовнішнім контролем. Кризові умови зумовлюють значне зменшення витрат підприємств, особливо тих, які не є виробничими і першочерговими.

Зменшення витрат підприємства в умовах світової фінансової кризи переважно здійснюють за такими напрямками: адміністративні витрати; витрати на оренду; витрати операційної діяльності; суми на розрахунки з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками, з різними дебіторами, за іншими операціями, за виплатами працівникам підприємства тощо; витрати на збут готової продукції, товарів, робіт, послуг і т. д.

6. Аргументованими діями керівництва підприємством щодо зменшення витрат підприємств можна вважати такі: поліпшення структури витрат та їхньої якості; в процесі зниження витрат підприємства мають брати участь усі власники, керівництво, персонал, споживачі, акціонери; наявність власного рецепту зменшення витрат як рівнодійної між інтересами груп зацікавлених осіб та основними ризиками, які супроводжують це підприємство у певний період його розвитку; атмосфера довіри між менеджерами і персоналом для забезпечення ефективного управління витратами підприємства на всіх його рівнях, місцях і моментах (періодах) виникнення.

7. Основні завдання обліку витрат і доходів підприємств передбачають: з'ясувати об'єкти обліку витрат і доходів підприємств, їхні облікові характеристики та необхідність неперервного або періодичного спостереження за цими об'єктами; забезпечити повноту і своєчасність первинного відображення та обліку операцій, подій і фактів, пов'язаних з доходами й витратами підприємств; узагальнити первинну інформацію в облікових реєстрах про витрати і доходи підприємств і здійснити відповідне їхнє групування та інтерпретацію; отримати облікові показники для формування фінансової, податкової, статистичної та внутрішньої звітності про витрати і доходи підприємств.

8. Основною функцією обліку у функціонуючому підприємстві є інформаційна. Завдяки цій функції обліку підприємство має нагальну необхідність у формуванні власної інформаційно-облікової конструкції або, інакше кажучи, системи. Інформаційно-облікова система підприємства (ІОСП) – це провідний сегмент інформаційної системи, який забезпечує підприємство та законних споживачів обліково-звітної інформації про нього оптимальним її обсягом, доброю якістю та у визначені терміни (своєчасно).

9. Термін «затрати» можна використовувати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. Якщо йдеться

про грошовий вимірник, як загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то треба застосовувати термін «витрати», щоб уникнути плутанини і помилок.

10. Об'єктивна необхідність здійснення витрат полягає в тому, що будь-яке підприємство змушене проводити витрати (незалежно від того, хоче воно цього чи ні) з моменту виникнення перших витрат на його реєстрацію як юридичної особи і до завершальних на ліквідацію (закриття) цього підприємства.

Одержання доходів підприємства як об'єктивна необхідність полягає в тому, що їх підприємство отримує в результаті відповідної господарсько-фінансової діяльності, яка неможлива без здійснення різних цілеспрямованих витрат.

11. Як альтернативну до назви «бухгалтерський облік» розглядаємо «фінансово-економічний облік», яку пропонуємо вперше. Маємо також низку альтернативних термінів до «фінансовий облік» та «управлінський облік». Висловлюємо пропозиції щодо використання класифікаційних ознак обліку, яких в монографії подано сорок одну. Вивчення обліку за цими ознаками дає змогу значно його поліпшити.

12. Метою обліку витрат і доходів підприємства є спостереження, ідентифікація, реєстрація, обробка, інтерпретація та передання інформації про витрати і доходи підприємства зовнішнім і внутрішнім її користувачам.

Облік та контроль витрат і доходів підприємства має ґрунтуватися на певних принципах: автономності витрат і доходів підприємства; безперервності діяльності та пов'язаних з нею витрат і доходів підприємства; періодичності розподілу витрат і доходів підприємства; історичної (фактичної) собівартості, що дає змогу визначити пріоритет оцінки активів відповідно до витрат на їхнє виробництво і придбання; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного відображення всіх господарських операцій щодо витрат і доходів підприємства; послідовності обраної облікової політики щодо витрат і доходів підприємства; обачності щодо запобігання заниженню витрат і завищенню доходів підприємства; превалювання змісту витрат і доходів підприємства над формою їхнього подання у фінансовій звітності; вимірювання та узагальнення всіх операцій з витратами і доходами підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (тисяч гривень).

13. Дослідивши принципи бухгалтерського обліку, загалом пропонуємо щодо обліку витрат і доходів підприємства запровадити

таких два нових: принцип цільової спрямованості витрат і принцип адресності доходів та витрат.

Принцип цільової спрямованості витрат передбачає, що в процесі попереднього контролю за витратами або реєстрації господарських операцій з витратами бухгалтер звертатиме увагу на те, чи здійснювані (здійснені) витрати мають цільове спрямування на досягнення певних завдань господарсько-фінансової діяльності підприємства, чи ці витрати мають нецільовий характер і зумовлюють зростання збитків (втрат) підприємства.

Принцип адресності доходів і витрат означає, що доходи і витрати не можуть з'явитись нізвідки, вони обов'язково повинні мати власні адреси. Якщо йдеться про доходи, то в платіжних документах обов'язково мають бути вказані дата і сума, від кого і за що отримані певні доходи. Щодо витрат необхідно зазначити насамперед дату, суму витрат, на які товари (роботи, послуги) вони здійснені, хто відповідальний за ці витрати, хто отримав вигоду (доходи) від цих витрат (кому оплачено, нараховано заробітну плату тощо), на який об'єкт обліку ці витрати віднесені або будуть віднесені.

14. До загальних проблем вітчизняного обліку можна зарахувати такі їхні групи: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі і т. д. Теоретичні проблеми обліку стосуються загальнооблікових питань. Методологічні проблеми обліку пов'язані з розробкою, вибором і застосуванням методів бухгалтерського обліку. Технологічні проблеми належать до сукупності способів і форм забезпечення вибору напрямку ведення бухгалтерського обліку та існування його як цілісної функціональної системи. Організаційні проблеми обліку передбачають практичне втілення в чинну систему обліку теоретичних, методологічних і технологічних його досягнень, а також у галузі комп'ютерної техніки та зв'язку. Кадрові проблеми обліку стосуються підготовки, перепідготовки фахівців, рівнів культури і моралі, ступеня компетентності, рівня освіти, досвіду роботи, розстановки й переміщення кадрів та їхньої оплати, матеріального заохочення, режиму праці й відпочинку. Фінансові проблеми обліку пов'язані з фінансуванням для підтримки досягнутого рівня бухгалтерського обліку, його динамічного розвитку і поступового поліпшення. Масштабні проблеми обліку виникають залежно від того, в яких масштабах ведеться облікова політика або здійснюються заходи із стандартизації облікових процесів. Рівневі проблеми обліку пов'язані з рівнями управління підприємством, групою підприємств (об'єднанням).

15. Вперше в науковий обіг введено поняття «витратно-дохідна політика». Витратно-дохідну політику підприємства слід розуміти, як політику підприємства, спрямовану на мінімізацію власних витрат і максимізацію доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобалістичних тенденцій і поведінки світової фінансової кризи та врахування низки базових суспільних вимог.

16. Класифікувати функції обліку варто насамперед за підпорядкуванням меті обліку на: основні, суміжні, допоміжні групи функцій. До основних функцій обліку належать інформаційно-звітна і оцінювально-прогнозувальна; до суміжних – контрольню-попереджувальна і науково-пізнавальна; допоміжних – виховна, регулююча, розрахунково-платіжна і відображувально-фіксувальна. Кожній функції обліку відповідає від 2 до 5 підфункцій (загалом цих підфункцій 23). Відображати у функціях обліку необхідно сегменти, без яких облік не відповідатиме власній суті. Це, зокрема, оцінка, прогноз, розрахунки, платежі, контроль, попередження порушень і зловживань, звітність, інформація, відображення та фіксування фактів господарської діяльності (господарських операцій).

17. Аналізуючи функції економічного контролю в різних площинах і з різних позицій, слід вказати, що цих функцій недостатньо порівняно з тими, які застосовують в обліку та інших економічних науках, тому пропонуємо 3 групи функцій контролю (основні, суміжні та допоміжні), 12 функцій і 30 підфункцій. До основних функцій економічного контролю належатимуть: спостережно-наглядова, пошуково-перевірляльна, інформаційно-сигнальна, профілактико-захисна, регульовально-коригувальна. Запропонована класифікація функцій дасть змогу науковцям дещо по-іншому сприймати економічний контроль та краще розуміти його основне призначення.

18. Форма (система) обліку – це, на нашу думку, сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною технологією, регламентованою нормативно-правовими актами України. Проведений аналіз розвитку форм (системи) обліку в Україні дає змогу зробити висновок про те, що сучасні вітчизняні форми (системи) обліку перебувають під значним часовим впливом (з проміжком 10–20 років), протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології та організації обліку, суспільно-політичній ситуації в державі та світі. На форми (системи) обліку витрат і доходів підприємства насамперед впливає творча думка облікової громадськості. Вони видозмінюються і поліпшуються відповідно до умов певного історичного розвитку держави, інформаційних систем і комп'ютерної (обчислювальної) техніки.

19. Методи обліку витрат і доходів підприємств слід розуміти як сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат і доходів. Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи: 1) традиційні (позамовний, нормативний, знеособлений (котловий), повиробний, поопераційний, попередільний, простий (прямий), попроцесний, групово-виробничий (попартійний), а також такі варіанти обліку, як безнапівфабрикатний і напівфабрикатний); 2) запозичені (стандарт-кост, абсорбшен-кост, система «точно в зазначений термін» (JIT), кайзен-костинг, директ-костинг, верибл-костинг, ABC-метод, таргет-костинг (цільове калькулювання)). Традиційні та запозичені методи обліку витрат і доходів підприємства широко використовують в обліковій політиці. Вибір методів (методу) обліку в конкретному підприємстві залежить від багатьох чинників, але, на наш погляд, переважно від типу виробництва і його обсягів, системи управління, рівня автоматизації обліку, освіченості, досвіду, уподобань головного бухгалтера.

20. Якщо методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є приблизно два десятки, то методів обліку доходів у фінансовому обліку лише три: метод обліку за фактом постачання продукції (замовнику, покупцю), тобто нарахування доходу (прийняття замовником (покупцем) продукції до оплати); метод обліку доходу за етапами виконання контракту; касовий метод обліку доходу, тобто визначення доходу лише тоді, коли надійшли кошти в касу або на рахунок у банку.

21. За структурно-виконавськими рівнями підприємство можна поділити, на нашу думку, на рівень структурного підрозділу (звітнього сегмента) (основний), рівень робочого місця (базовий), рівень підприємства (вищий). Зауважимо, що науковцям варто звернути більшу увагу на питання обліку витрат на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію про підприємство. Пропонуємо запровадити низку аналітичних рахунків, пов'язаних з витратами на інтелектуалізацію, до синтетичних рахунків 23; 84; 85; 91–93.

З метою системного поліпшення стану обліку в Україні та підвищення його ефективності вважаємо за доцільне створення науково-дослідного інституту з управлінського обліку і національного комітету із положень (стандартів) фінансового обліку.

22. Існує, як відомо, чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходів, центр прибутку і центр інвестицій. У центрі витрат

увага його керівника зосереджена на планових (бюджетних) витрат з урахуванням сум можливої за звітний період економії. У центрі доходів його керівник прагне зробити так, щоб, як мінімум, виконати плани реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У центрі прибутку поєднались позитивні риси центрів витрат і центрів доходів, що потребує від керівника центру прибутку відповідальності за виваженість витрат і повноту доходів. Центр інвестицій забезпечує стабільність отримання прибутку центром та здійснює неперервний пошук вигідних для нього інвестиційних ресурсів. Бухгалтерію підприємства потрібно розглядати як центр інформації, поряд з чотирма іншими типами центрів відповідальності підприємств, про які було зазначено, оскільки саме у бухгалтерію надходить, у ній готується і звідси подається для споживання користувачам «гаряча інформація», необхідна як для прийняття управлінських рішень, так і для аналітичного осмислення і дискусій. Відповідальність за центр інформації на порядок вища, ніж відповідальність за центр витрат, центр доходів, центр прибутків, центр інвестицій. Так, центр інформації підприємства – це центр відповідальності за обліково-звітну інформацію, що здійснює певні витрати на таку інформацію, проте нині не можна точно визначити її собівартість, ціну, а відповідно доходи та прибуток.

23. Контроль – це багатовимірна категорія, яка виявляється по-різному, залежно від мети, завдань, предмета, методу, видів, форм, типів тощо. Контроль згідно з висловленими думками різних науковців можна розглядати як: 1) функцію (ланку, процес, систему, підсистему, елемент) управління; 2) проблему, науку, освітню дисципліну, комплекс знань (заходів); 3) властивість суспільно-господарського буття, тип відносин, вид діяльності, напрямок співпраці та розвитку; 4) систему, процес, сукупність процедур, спостереження і перевірку; 5) джерело інформації; 6) індикативний чинник морально-психологічних станів, спосіб мислення; 7) механізм перевірки (прикриття порушень і злочинів); 8) інструмент тиску, дискредитації та знищення політичних опонентів; 9) систему заходів, відносин; 10) перевірку здійснення планів; 11) багатоаспектне явище (як функцію менеджменту, як функцію обліку, як функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємництва).

24. Економічний контроль, на нашу думку, слід розуміти як внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюють представники спеціальних державних контролюючих і правоохоронних органів, аудиторські фірми, громадські та

внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) контролери в межах визначених для них повноважень і за розробленою наперед програмою.

25. Види економічного контролю – це, вважаємо, сукупність органів (груп) контролю, які представляють інтереси держави, приватного або колективного власника, замовника, а також громади, суспільства. Отже, є види економічного контролю такі: державний контроль, контроль власника, внутрішньогосподарський (внутрішньо-фірмовий) контроль, аудиторський контроль, громадський (суспільний) контроль, змішаний контроль. Види контролю поділяються на відповідні підвиди.

26. Форми економічного контролю – це певні характеристики контролю, пов'язані із застосуванням його відповідних прийомів і способів. Зокрема, це характеристики контролю за часом проведення, джерелами контрольних даних, власне перелік і встановлення специфіки застосування самих прийомів і способів контролю, а також його своєчасності (повноти) і т. д. Основні форми економічного контролю відображені за дев'ятьма класифікаційними ознаками.

27. Тип контролю – це певна, чітко окреслена за будь-якою вагомою ознакою група об'єктів контролю, на яку він переважно спрямований. Наприклад, є цінова, податкова, казначейська та інші ознаки контролю. До типів економічного контролю в Україні зараховуємо такі: загальноекономічний; банківсько-фінансовий; вузькоспеціалізований; державно-адміністративний; аудиторсько-спрямований; загально-підприємницький (адміністративний); структурно-підприємницький; за робочим місцем, робітником (працівником); продуктової; функціональний; ресурсний; громадсько-організаційний; громадсько-політичний; пресово-комунікаційний; приватно-громадський, старійшинський; профспілковий; депутатський.

28. Основними завданнями контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) є такі: контроль за виконанням обсягів виробництва продукції відповідно до певної номенклатури; перевірка дотримання норм списання матеріальних ресурсів у витрати на виробництво; попередження браку у виробництві та контроль за процедурою виправлення допущеного браку та / або відшкодування втрат від нього; контроль за використанням трудових ресурсів, нарахуванням оплати праці, фіксування і аналіз причин втрат робочого часу; перевірка ефективності використання основних засобів і нематеріальних активів, що беруть участь у виробничому процесі; фіксування простоїв, пов'язаних з поломками машин і обладнання, та

простоїв через відсутність замовлень, сировини й матеріалів; контроль за непрямими витратами, що належать до собівартості готової продукції.

29. Для здійснення ефективного і якісного контролю за доходами підприємств необхідно визначити такі основні завдання: з'ясування складу об'єктів контролю за доходами підприємств і пошук напрямків його проведення; встановлення періодичності, форм, засобів і відповідальних осіб за проведення контролю за доходами підприємств; відпрацювання і поліпшення методики та організації контролю за доходами підприємств з метою зростання їхніх обсягів, запобігання втратам; посилення взаємозв'язків та узгодження цілей внутрішнього і зовнішнього контролю для оптимізації управління доходами підприємств в умовах жорсткої конкуренції й невизначеності; підготовка висновків і формулювання пропозицій контролера щодо потенційних резервів зростання доходів підприємств та їхньої практичної реалізації.

30. Контроль за доходами підприємства традиційно здійснюють за ознакою часу, тобто як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємства, якщо вони прагнуть для нього успіху та стабільності, насамперед зобов'язані зосередити увагу на попередньому контролі, якому слід приділяти 50% запланованого на контроль за доходами часу, тоді як на поточний варто залишити 30% запланованого часу, а на наступний – 20%.

Загальний результат контролю за доходами підприємства можна визначити лише приблизно (в тисячах гривень), оскільки вплив діяльності контролера на цей результат може бути як прямим, так і опосередкованим.

Результат попереднього контролю за доходами підприємства, на наш погляд, має бути значно вищим за результати поточного і наступного контролю, оскільки на цій стадії контролю поле дій контролера суттєво ширше, ніж на наступних стадіях.

31. На доходи, перш за все, впливають обсяги збуту продукції та ціни, що формуються під дією довго- та / або короткотривалих зрушень у ринковому середовищі.

На стадії поточного контролю доцільно з'ясувати, скільки постійних і непостійних покупців, замовників є в підприємства. Особливо важливим для контролера, на нашу думку, є поточний контроль за цінами на ринку продукції, яку реалізує підприємство.

32. Наступний контроль за доходами підприємства має певну специфіку, яка полягає в тому, що контролеру необхідно завжди враховувати часовий розрив (який інколи становить кілька місяців) між

доходами, які покупець (замовник) зобов'язався сплатити, і доходами, які він оплатив. Пропонуємо контролерам за доходами щомісячно або щоквартально визначати коефіцієнти оплачених доходів за кожним покупцем, замовником, географічними сегментами доходів, видами доходів, доходами структурних підрозділів, доходами підприємства.

33. На доходи підприємства значною мірою впливає ефективність роботи його інформаційної системи. Контролер, який здійснює контроль за доходами підприємств, зобов'язаний з'ясувати, як працює інформаційна система підприємства; чи часто в ній бувають збої; чи здійснюється дублювання інформації на випадок системного збою комп'ютерної техніки; чи є попереджувальний план дій служби, що її обслуговує, в разі цього збою і т. д.

34. В підприємстві інколи може здійснюватись громадський контроль за доходами. Це відбувається тоді, коли з певних причин акціонери, сезонні або постійні працівники підприємства незадоволені тим, як розподіляються доходи, або виникла обґрунтована підозра щодо приховування доходів цього підприємства. Цей вид контролю застосовують також тоді, коли певна громада цікавиться доходами підприємства, пов'язаними з орендою землі, частками майна, що належить їй на правах пайової участі в майні колишніх розпайованих підприємств. Громаді важливо дізнатись, чи раціонально використовуються орендовані землі та частки майна; який дохід отримувало підприємство від них; яка частка отриманого доходу була спрямована на виплату дивідендів і чи об'єктивно ці дивіденди розподілені тощо.

35. Контроль за доходами основної, іншої звичайної та надзвичайної діяльності спрямований на виявлення повноти нарахованих доходів покупцями, замовниками (в умовах тіньової економіки в абсолютній більшості вітчизняних підприємств є «тіньові» доходи, які потім частково переходять у «тіньові» заробітні плати), на забезпечення своєчасності перетворення неоплачених доходів в оплачені, на пошук резервів зростання доходів за рахунок поліпшення добору покупців (замовників) і співпраці з ними для покращення структури доходів у результаті збуту конкурентоздатної інноваційної продукції та розширення експортних можливостей підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и финансовая отчетность, статья 1 [Электронный ресурс] / И. В. Аверчев. – Режим доступа : <http://www/gaap/ru/biblio/mngace/practice/033/asp/>.
2. Аналіз вигід і витрат [Текст] : практ. посіб. / пер. з англ. С. Соколик ; наук. ред. пер. О. Кілієвич. – К. : Основи, 1999. – 175 с.
3. Англо-русский и русско-английский словарь (краткий) [Текст] / под ред. О. С. Ахмановой, Е. А. М. Уилсон. – 3-е изд., испр. – М. : Рус. яз., 1991. – 663 с.
4. Бабаев Ю. А. Бухгалтерський учет [Электронный ресурс] : учеб. / Ю. А. Бабаев, И. П. Комиссарова, В. А. Бородин. – Режим доступа : <http://ritline.ru/babaev/page17-18.htm1>.
5. Багатогранний облік: витрати подвійного призначення [Текст] : зб. системат. законодавства / уклад. О. Р. Самарченко ; заснов. ЗАТ «ХК». – Харків : «Бліц-Інформ», 2008. – 226 с.
6. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование в промышленности: (Вопросы теории, методологии и организации) [Текст] / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – М. : Фин. и стат., 1989. – 223 с.
7. Белебега І. До проблем витрат виробництва // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція [Текст] : зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 28–29 травня 2004 р.) / І. Белебега. – Тернопіль : ТАНГ, 2004. – С. 20–23.
8. Белебега И. А. Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции [Текст] : моногр. / И. А. Белебега. – Львов : Выща шк.; Изд-во при Львов. гос. ун-те, 1975. – 175 с.
9. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве [Текст]: учеб. – 3-е изд., перераб. и доп. / Н. Г. Белов – М. : Агропромиздат, 1988. – 320 с. (Учебники и учебные пособия для студентов высших учебных заведений).
10. Белый И. Н. Учет затрат и калькулирование сельскохозяйственной продукции [Текст] / И. Н. Белый : моногр. – Минск : Ураджай, 1987. – 144 с.
11. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст]/ І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3–5.

12. Білоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості [Текст] / І. Білоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10.
13. Білуха М. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ на прикладі гумотехнічної галузі [Текст] / М. Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 59–62.
14. Білуха М. Т. Курс аудиту [Текст] : підруч. – 2-ге вид., переробл. / М. Т. Білуха. – К. : Вища шк. ; Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с.
15. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. / М. Т. Білуха. – К. : Вид-во КДТЕУ – 2000. – 692 с.
16. Бодюк А. В. Методичні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності [Текст] : моногр. / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
17. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції в ринкових умовах [Текст] / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 32–41.
18. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению [Электронный ресурс] / Г. Бурмистров. – Режим доступа : <http://www.management.com.ua/finance/fin124.html?print>.
19. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія [Текст] : підруч. – вид. 2-е, доп. і переробл. / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 512 с.
20. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2-х ч. 4.2. [Текст] : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і переробл. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.
21. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : конспект лекцій для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 1996. – 528 с.
22. Бухгалтерський словник [Текст] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
23. Бухгалтерський учет в кооперативах : указания по ведению бухгалтерського учета и применению учетных регистров в кооперативах [Текст] / Утверждены Министерством финансов СССР 14 декабря 1988 г. – М. : Фин. и стат., 1989. – 17 с.
24. Валуев Б. О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целесной системы управления [Текст] / Б. Валуев // Економіст. – 2008. – № 12. – С. 58–63.

25. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] (з дод., допов. та CD) / уклад. голов. ред. В. Т. Бусел. – К., Ірпінь : ВТ «Перун», 2007. – 1736 с.
26. Верига Ю. А. Звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. – 2-ге вид., доп. і переробл. / Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля. – К. : Центр навч. л-ри, 2008. – 776 с.
27. Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу [Текст] : моногр. / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Полтава : ПУСКУ, 2002. – 355 с.
28. Вітвицька Н. С. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч.-метод. посіб. / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
29. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні : теорія, методологія, організація [Текст] : моногр. / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
30. Выгодская К. С. Краткий французско-русский и русско-французский словарь [Текст]. – изд. 11-е, пересмотр. и доп. / К. С. Выгодская, О. Л. Долгополова. – М. : Сов. энциклопедия, 1973. – 672 с.
31. Гейтс Б. Бизнес со скоростью мысли [Текст] / Б. Гейтс. – 2-е изд., исправл. / Б. Гейтс. – М. : Эксмо, 2007. – 480 с.
32. Герасимович А. М. Учет затрат и себестоимость продукции переработки плодов и овощей [Текст] : моногр. – М. : Агропромиздат, 1987. – 222 с.
33. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз етапу та перспективи розвитку [Текст] моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 522 с.
34. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 840 с.
35. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–10.
36. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. – К. : ТОВ «Автоінсервіс», 1996. – 554 с.
37. Гончарук Я. А. Аудит [Текст] : навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

38. Грещак М. Г. Управління витратами [Текст] : навч. метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
39. Грибков Е. Методы учета и расчета себестоимости [Електронний ресурс] // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50. – Режим доступа : <http://www.eg-online.ru/article/51925/>.
40. Грідчена М. В. Фінанси (теоретичні основи) [Електронний ресурс] : підруч. / М. В. Грідчена, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін. – Режим доступу : <http://fingal.com.ua/content/view/1115/54/1/1/>.
41. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / Н. О. Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с.
42. Гуцайлюк З. В. Методологические проблемы учета эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма [Текст] / З. В. Гуцайлюк. – К. : УМК ВО, 1990. – 48 с.
43. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 424 с.
44. Дем'яненко М. Я. Фінансові чинники формування доходів у сільському господарстві [Текст] / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 18–20.
45. Деньга С. М. Еккаутинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 2. Категорії та методологія оцінювання [Текст] : моногр. / С. М. Деньга. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.
46. Дерій В. А. Аналіз чинників, що гальмують впровадження нормативного методу обліку та контролю в сільському господарстві [Текст] / В. А. Дерій // Методологія бухгалтерського обліку в Україні : тези доповідей Всеукр. наук.-практ. конф. – Тернопіль : ТАНГ, 1993. – С. 52–54.
47. Дерій В. Без етики нема професіоналізму [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 11. – С. 16.
48. Дерій В. Бухгалтерський облік в сільському господарстві : реформа і проблеми, що з нею пов'язані [Текст] / В. А. Дерій // Розвиток науки про бухгалтерський облік : зб. тез і текстів виступів на Міжнар. наук. конф., (Житомир, 23–24 лист. 2000 р.). – Житомир : ЖІТІ, 2000. – Ч. 2. – С. 63–65.
49. Дерій В. А. Бухгалтерський облік та економічний контроль земельних реформ в умовах реформування аграрної економіки [Текст] / В. А. Дерій, В. М. Рожелюк // Проблеми реформування агропромислового

комплексу і формування його кадрового потенціалу : моногр. – К. : Ін-т аграр. екон. 2000. – Т. 1. – С. 447–450.

50. Дерій В. Внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль за витратами і доходами у рослинництві [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – Січ. (№ 2). – С. 10–13.

51. Дерій В. Громадський контроль за майном, землею, витратами і доходами на селі [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 8. – С. 9–11.

52. Дерій В. Громадський контроль і виховання суспільства [Текст] / В. Дерій // Тернопільський оглядач. – 2008. – № 40 (50). – С. 8.

53. Дерій В. Контроль за витратами і доходами фізичних осіб: зарубіжний досвід та українські перспективи / [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 20. – С. 17–18.

54. Дерій В. А. Контроль за витратами і доходами підприємств в будівництві: види, форми та напрями розвитку [Текст] / В. А. Дерій // Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., (29–30 лист. 2007 р.). – Тернопіль : Принтер-інформ, 2007. – С. 156–159.

55. Дерій В. А. Контроль і ревізія в сільському господарстві [Текст] : курс лекцій [для студ. вищ. навч. закл.] / В. А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2002. – 64 с.

56. Дерій В. А. Методика і організація економічного контролю у приватно-орендних сільськогосподарських підприємствах [Текст] / В. А. Дерій // Вісник ТАНГ. – 2001. – Вип. 13. – С. 60–62.

57. Дерій В. А. Напрями і можливості обліку витрат діяльності та його організації у приватно-орендних сільськогосподарських підприємствах [Текст] / В. А. Дерій // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика [Текст] : матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф., (Луцьк, 19–21 червня 2009 р.) / відп. ред. З. В. Герасимчук. – Луцьк : РВВ Луцьк. нац. техн. ун-ту, 2009. – С. 28–31.

58. Дерій В. А. Облік у селянських (фермерських) господарствах потребує спрощених реєстрів [Текст] / В. А. Дерій // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 4. – С. 13–20.

59. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві [Текст] : курс лекцій. – 2-е вид., виправл. і доп. – Тернопіль : Джура, 2004. – 93 с.

60. Дерій В. А. Організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва та облік витрат [Текст] / В. А. Дерій, В. М. Рожелюк // Економіка АПК. – 2000. – № 1. – С. 61–68.

61. Дерій В. А. Оцінка та проектування наповненості інформаційного поля управлінського обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) [Текст] / В. А. Дерій // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2003. – С. 382–384. – (Спецвип. : Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки).

62. Дерій В. План рахунків має влаштувати теоретиків і практиків [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 8. – С. 11–12.

63. Дерій В. А. Посилення контрольної функції обліку витрат підприємства в умовах світової фінансової кризи [Текст] / В. А. Дерій // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 28–29 трав. 2009 р.) – К. : МІБО КНЕУ, 2009. – С. 28–30.

64. Дерій В. А. Принципи обліку та фінансової звітності щодо витрат і доходів підприємства: вибір, розвиток [Текст] / В. А. Дерій // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. / за ред. д-ра с.-г. наук, проф., акад. АН ВШ України, ректора ун-ту (голова) М. І. Бахмата. Вип. 17, т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 123–128.

65. Дерій В. А. Проблеми і напрямки реформування обліку та контролю в Україні [Текст] / В. А. Дерій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 1996. – Вип. 1. – С. 66–72.

66. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7–11.

67. Дерій В. А. Ревізія та інвентаризація – найважливіші елементи методу економічного контролю [Текст] / В. А. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 20. – С. 7 – 9.

68. Дікань Л. В. Контроль і ревізія [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Дікань. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 245 с.

69. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. І. Дорош. – К., 2004. – 38 с.

70. Друри К. Ведение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри; под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
71. Единая журнально-ордерная форма счетоводства для предприятий [Текст] / Утверждена письмом Минфина СССР № 63 от 08 марта 1960 г.
72. Економічна енциклопедія [Текст] : у трьох томах. Т. 1 / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : ВЦ «Академія», 2000. – 864 с.
73. Економіка : навч. посіб. [Текст] / З. Г. Ватаманюк, С. М. Панчишин, П. І. Островерх та ін. ; за ред. З. Г. Ватаманюка, С. М. Панчишина. – 2-ге вид., стереотип. – К. : Либідь, 2002. – 384 с.
74. Економіка підприємства : навч. посіб. [Текст] / Бойчук І. М., Харів П. С., Хопчан М. І., Піча Ю. В. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Каравела; Львів : Новий світ, 2000; 2001. – 298 с.
75. Ждан В. І. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / В. І. Ждан, Є. Б. Хаустова, І. В. Колос. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 384 с.
76. Жук В. Н. Концептуальные основы развития бухгалтерського учета в аграрном секторе экономики Украины [Текст] : науч. доклад / В. Н. Жук. – К. : ННЦ ИАЭ, 2008. – 98 с.
77. Журавель Г. П. Теорії бухгалтерського обліку : студії [Текст] : моногр. / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – 400 с.
78. Журнально-ордерная форма счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций [Текст] / Утверждена письмом Минфина СССР от 06 июня 1960 г.
79. Журнал «Time» виявив американця, з якого почався крах світової економіки [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.news.ru/finance/09feb2009/krah_print.html.
80. Заблоцький Б. Ф. Перехідна економіка [Текст] : посіб. / Б. Ф. Заблоцький. – К. : Академія, 2004. – 512 с.
81. Завгородній А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики [Текст] : підруч. – 4-те вид., переробл. і доп. / А. Г. Завгородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – К. : Знання, 2007. – 550 с.
82. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві [Текст] : моногр. / З. В. Задорожний – Тернопіль : Екон. Думка, – 2006. – 336 с.

83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996 – XIV від 16 липня 1999 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
84. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України № 2939 – XII від 26 січня 1993 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
85. Про оподаткування прибутку підприємств Закон України : № 283/97 від 22 травня 1997 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
86. Про податок на додану вартість : Закон України № 168 / 97-Вр від 03 квітня 1997 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
87. Зверенчук Л. Ф. Учет готовой продукции и ее реализации [Текст] / Л. Ф. Зверенчук. – М. : Фин. и стат., 1986. – 78 с.
88. Зернецька О. Філософія глобалістики [Текст] / О. Зернецька // Політика і час. – 2004. – № 11. – С. 67–76.
89. Иванова Н. Абсорбшен-костинг: учет, калькулирование и принятие решений [Электронный ресурс] // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50. – Режим доступа : <http://www.eg-online.ru/article/51933/>.
90. Калина А. В. Економіка праці [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – К. : МАУП, 2004. – 272 с.
91. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : моногр. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
92. Карпова Т. П. Управленческий учет [Текст] : уч. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
93. Кийосаки Р. Т. Поднимите свой финансовый IQ [Текст] / Р. Т. Кийосаки ; пер. с англ. С. Э. Борич. – Минск : Попурри, 2009. – 256 с.
94. Кимизука Й. Учет затрат и калькулирование себестоимости в Японии [Текст] / Й. Кимизуки // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 10. – С. 82–83.
95. Кирейцев Г. Г. Функции учета механизма управления сельскохозяйственным производством [Текст] : моногр. / Г. Г. Кирейцев. – К. : УСХА, 1992. – 240 с.
96. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві [Текст] : наук. доповідь на міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту, (Кам'янець-Подільський. – 24–25 верес. 2009 р.) / Г. Г. Кірейцев. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 28 с.

97. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення [Текст] / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30–33.
98. Коваленко Ю. С. Нормативний метод планирования, учета и контроля затрат в животноводстве [Текст] / Ю. С. Коваленко, В. Г. Линник. – М. : Агропромиздат, 1990. – 127 с. – (Б-чка бухгалтера сел. хоз-ва).
99. Колісник М. Інновації в методах підрахунку витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.innovations.com/ua/uk/4/19/681/>.
100. Колісник М. Ера немилосердя. Еволюція керування витратами [Електронний ресурс.] Режим доступу : <http://www.investadviser.com.ua/publications/890.htm>.
101. Корнійчук Л. Сталий розвиток і глобальна місія України [Текст] / Л. Корнійчук, В. Шевчук // Економіка України. – 2009. – № 5 – С. 4–14.
102. Корсак К. Ефект «хоттабізації» та його негативні наслідки [Текст] / К. Корсак // Науковий світ. – 2008. – № 2 – С. 2–4.
103. Костів М. А. Облік та контроль доходів і витрат в управлінні електроламповим підприємством [Текст] : матеріали VII Міжнар. наук. конф. «Наукові школи світу: сучасний стан, перспективи розвитку». – Ч.2 / М. А. Костів, А. В. Озеран. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – С. 102–108.
104. Костюченко В. М. Облік доходу від надання послуг [Текст] / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 12. – С. 16–23.
105. Крупка Я. Д. Облік інвестицій [Текст] : моногр. – Тернопіль : Екон. думка, 2001. – 302 с.
106. Кужельний Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции [Текст] : практ. руководство / Н. В. Кужельный. – М. : Фин. и стат., 1985. – 143 с.
107. Кужельний М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
108. Кузьминський А. Н. Теория бухгалтерського учета [Текст] : учеб. / А. Н. Кузьминський – К. : Вища шк., 1990. – 311 с.
109. Кузнєцова С. Методологічні засади трансформації бухгалтерського обліку як напрям розвитку інформатизації суспільства [Текст] / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 23–27.
110. Курочкина И. Б. Методология современного производственного учета и её развитие [Электронный ресурс] : автореф. дис. на соискание.

учен. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. П. Курочкина. – Йошкар-Ола, 2009. – 37 с.

111. Лазарев О. Ю. Комплексная сетевая система бухгалтерського учета для строительных организаций [Текст] / О. Ю. Лазарев Н. Э. Самохвалов, М. Н. Федотов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 74–78.

112. Ламыкин И. А. Учет затрат и калькулирование продукции [Текст] / И. А. Ламыкин. – М. : Статистика, 1980. – 168 с.

113. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики [Текст] : моногр. / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. – 200 с.

114. Левицька С. Про ефективність державного фінансового контролю [Текст] / С. Левицька // Економіка України. – 2007. – № 4. – С. 83 – 94.

115. Линник В. Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств [Текст] : навч. посіб. / В. Г. Линник. – К. : НМК ВО, 1991. – 220 с.

116. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) [Текст] : моногр. / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Тернопіль : Збруч, 1995. – 218 с.

117. Литвин Ю. Я. Податковий облік: хто його повинен вести, або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА [Текст] / Ю. Я. Литвин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6. – С. 3 –13.

118. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / О. В. Лишиленко – К., 2003. – 215 с.

119. Луцишин З. О. Трансформація світової фінансової системи в умовах глобалізації [Текст] : моногр. / З. О. Луцишин. – К. : Видавн. центр «ДрУк», 2002. – 320 с.

120. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст] : моногр. / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

121. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст] : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

122. Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерському учете : историко-теоритический аспект [Текст] : моногр. / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 512 с.

123. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

124. Матвієнко П. В. Покращення інвестиційного клімату – пріоритетне завдання державного управління [Текст] / П. В. Матвієнко // Інвестиції: практика та досвід. – 2007. – № 1. – С. 10–15.

125. Мельничук В. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю [Текст] / В. Мельничук. – Економіка України. – 2002. – № 12. – С. 21–28.

126. Мельник Л. Г. Економіка підприємства [Текст] : навч. посіб. Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 412 с.

127. Мельник В. Г. Теоретико-категорійні проблеми розвитку обліку та економічного аналізу [Текст] / В. Г. Мельник, А. Г. Богач // Наукові записки : зб. наук. праць кафедри екон. аналізу. Вип. 12, ч. 1. – Тернопіль : Екон. думка, 2003. – С. 208–209.

128. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Текст] / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29 грудня 2000 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 24 (570). – С. 3–62.

129. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу / Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України № 49 від 07 березня 2001 р. // Парус-консультант [Електронний ресурс]. – Режим доступу до наказу : <http://www.parus.ua>.

130. Мех Я. В. Облік, контроль і аналіз в умовах ринкових відносин. [Текст] : навч. посіб. / Я. В. Мех, Н. В. Сумкіна, В. А. Дерій. – К. : НМК ВО, 1992. – 122 с.

131. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.

132. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Дохід». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.

133. Моссаковський В. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування [Текст] / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 6. – С. 22–29.

134. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов [Текст] / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 29–34.

135. Мочерний С. В. Основи підприємницької діяльності : навч. посіб. [Текст] / С. В. Мочерний, А. О. Устенко, С. І. Чоботар. – К. : Академія, 2001. – 280 с.

136. Мурашко В. М. Контроль і ревізія діяльності підприємств промисловості України [Текст] : навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко. – К. : Центр навч. л-ри, 2003. – 316 с.

137. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці [Текст] : моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

138. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] : підр. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

139. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Г. В. Нашкерська. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 464 с.

140. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета [Текст] / под ред. Я. В. Соколова / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэл. – 2-е изд. – М. : Фин. и стат., 1994. – 496 с.

141. Николаева С. А. Система «директ-костинг» и возможности ее применения [Текст] / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 9. – С. 12–15.

142. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика [Текст] / С. А. Николаева. – М. : Фин. и стат., 1993. – 123 с.

143. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. / П. П. Німчинов. – К. : Вища шк. 1977. – 240 с.

144. Новиченко П. П. Учет затрат на улучшение качества продукции [Текст] : практ. пособ. / П. П. Новиченко, Т. Д. Попова. – М. : Фин. и стат., 1986. – 104 с.

145. Новиченко П. П. Учет затрат на производство в промышленности [Текст] : практ. пособ. / П. П. Новиченко, Н. М. Рендухов. – М. : Фин. и стат., 1981. – 144 с.

146. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах [Текст] : підруч. для студ. екон. спец. вищих аграрних навч. закл. I–IV рівнів акредитації / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко, Л. О. Сколотій, Л. А. Беляєва; за ред. М. Ф. Огійчука. – К. : Аграрна освіта, 2001. – 607 с.

147. Огійчук М. Ф. Сутність системи і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України [Текст] / М. Ф. Огійчук // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 2 (8). – С. 11–29.
148. Олійник О. В. Класифікація витрат підприємства [Текст] / О. В. Олійник // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 14. – С. 146–152.
149. Олійник О. Загальні принципи ведення бухгалтерського обліку за МСБО 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.manadement.com.ua/finance/fin_007.htm 1.
150. Онищенко С. Як розплавлений віск... Чому ми допустили панування хаосу? [Текст] / С. Онищенко // Літературна Україна. – 2008. – 31 лип. – С. 1.
151. Опенышев С. П. Сущность, цели, задачи и функции финансового контроля [Текст] / С. П. Опенышев, В. А. Жуков // Бюллетень Счетной палаты [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nas1edie.ru/schetpa1.15-14.15-14-7.article.php.art=4>.
152. Основные принципы бухгалтерського учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа : – http://econ05-2001.ru.buhuchet.main_princ.doc.
153. Особливості бухгалтерського обліку в США. (Peculiarities of accounting in the USA) [Текст] / пер. з англ. мови за ред. д. е. н. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 1997. – 559 с.
154. Палий В. Ф. Основы калькулирования [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : Фин. и стат., 1987. – 288 с.
155. Петрик О. А. Концептуальні основи й перспективи інтеграції і гармонізації аудиту в Україні [Текст] / О. А. Петрик // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 102–112.
156. Пизенгольц М. З. Таблично-перфокарточна форма учета в колхозах и совхозах [Текст] : уч. пособ. / М. З. Пизенгольц, А. Г. Варава. – М. : Статистика, 1978. – 304 с.
157. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах [Текст] : моногр. / Н. І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
158. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р.; Зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 892/4185 від 21 грудня 1999 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.

159. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19 квітня 2001 р.; Зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 389, 5580 від 5 травня 2001 р. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.

160. Плиска О. Русский костинг – бессмысленный и бесполезный... [Электронный ресурс] / О. Плиска. – Режим доступа : <http://www.biztimes.ru/index.php/artid=1122>.

161. Погорлецкий А. И. Экономика зарубежных стран [Текст] : учеб. / А. И. Погорлецкий. – 2-е изд. – СПб : Изд-во Михайлова В. А., 2001. – 492 с.

162. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О. А. Подолянчук. – К., 2009. – 21 с.

163. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1 [Электронный ресурс] / Утверждено приказом Минфина России № 60 п от 02. 12. 1998.г. с изменениями. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru>.

164. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.

165. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.

166. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» [Електронний ресурс] / Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 412 від 19 травня 2005 р. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.

167. Полохало В. Украина потеряла 800 млрд. долл. вследствие того, что во время приватизации предприятий не учитывались невещественные активы [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.rbc.ua/rus/new_sline/2008/09/08/426627.shtml.

168. Правдюк Н. Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві [Текст] : моногр. / Н. Л. Правдюк. – К. : ННЦ «Ін-т аграр. екон.», 2005. – 420 с.

169. Предмет и метод бухгалтерського учета, его задачи и функции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://do.rksi.ru/librari/couses/obu/tema1-1.lbk>.

170. Прохоров А. Специалисты по аудиту информационных систем в России нужны как никогда [Электронный ресурс] / А. Прохоров. – Режим доступа : <http://www.compress.ru/articte.asp>.

171. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

172. Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика [Текст] : підруч. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 486 с.

173. Пушкар М. С. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / М. С. Пушкар – Тернопіль : «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 164 с.

174. Пушкар М. С. Фінансовий облік. [Текст] : підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

175. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.

176. Радостовец В. К. Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] : уч. пособ. / В. К. Радостовец. – М. : Фин. и стат., 1986. – 160 с.

177. Райзберг Б. А. Общепринятые принципы бухгалтерського учета (ГААП) [Электронный ресурс] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – Режим доступа : <http://www.smartcat.ru/referat/vtpeiramiie.shtm1>.

178. Райзберг Б. А. Курс управления экономикой [Текст] : практ. уч. / Б. А. Райзберг. – СПб : Питер, 2003. – 528 с.

179. Редченко К. Таргет-костинг [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/ias/target_costing.shtml.

180. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг [Электронный ресурс] / К. Редченко. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/ins/kaizen_costing.shtml.

181. Редько О. Яким бути економічному контролю в Україні [Текст] / О. Редько // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1998. – № 6. – С. 9–13.

182. Резолюція учасників Всеукраїнських зборів громадських об'єднань щодо подолання економічної кризи (м. Київ, 6 груд. 2008 р.)

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/ameu/org/ua/index.php...> = ua.

183. Рожелюк В. М. Принципи управління витратами на виробництво в ринковому середовищі [Текст] / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2007. Спецвип. 22. — Ч. II. – С. 212–216.

184. Романів Є. М. Контроль і ревізія [Текст] : навч. посіб. / Є. М. Романів, Р. М. Хом'як, А. С. Мороз, В. В. Гресик, В. І. Лемішовський та ін. – Львів : Інтелект- Захід, 2001. – 200 с.

185. Рубаник Ю. Т. Путь качества как национальная идея для России [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://deming.nm.ru/statyi/putkachkak-print.htm>.

186. Руденко М. Гносис і сучасність (Архітектура Всесвіту) [Текст] / М. Руденко. – Тернопіль : Джура, 2001. – 248 с.

187. Руденко М. Д. Енергія прогресу : нариси з фізичної економії [Текст]. – 2-ге вид. доповн. / М. Д. Руденко. – Тернопіль : Джура, 2005. – 412 с.

188. Русско-немецкий словарь : 22000 слов / Е. Б. Линднер, М. А. Дарская, А. А. Лепинг, М. А. Сергиевская ; под ред. А. А. Лепинга. – 31-е изд., испр. и доп. – М. : Рус. яз., 1985. – 528 с.

189. Саблук П. Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні [Текст] / П. Т. Саблук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 5–7.

190. Савельєв Є. Вибір національної економічної моделі України [Текст] / Є. Савельєв // Журнал європейської економіки. – 2007. – Груд., т. 6 (№ 4). – С. 369–371.

191. Скирпан О. П. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. для студ. економ. спец. вищ. навч. закл. освіти / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : Екон. думка, 2002. – 496 с.

192. Словарь української мови / Упоряд. з дод. власного м-лу Б. Грінченко. Т. 1 / НАН України ; Ін-т укр. мови ; додаток О. О. Тараненка. – К. : Наук. думка, 1996. – 496 с.

193. Сльозко Т. Методи обліку витрат «стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність [Текст] / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3–8.

194. Соколов В. Я. Учет затрат – от теории к практике [Текст] / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – С. 44–47.

195. Соколов М. Кризис проедания [Текст] / М. Соколов // Украинская правда. – 2009.– 09 апреля [Электронный ресурс].– Режим доступа : <http://www.pravda.com.ua/news/2009/4/8/92906.htm>.
196. Соколов Я. В. О некоторых заблуждениях западных специалистов в оценке бухгалтерского учета в России [Текст] / Я. В. Соколов, В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 3. – С. 40–45.
197. Соколов Я. В. Сила и слабость бухгалтерии США [Текст] / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2. – С. 80 – 82.
198. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учёта и отчётности [Текст] : уч. пособ. / О. В. Соловьева. – М. : Аналітика-Прес, 1998. – 228 с.
199. Сопко В. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
200. Стан корупції в Україні : Результати загальнонаціонального дослідження 2007 р. (скорочена версія). – К., 2007. – 30 с.
201. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля [Текст] / С. А. Стуков. – М. : Фин. и стат., 1988. – 223 с.
202. Сук Л. К. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук – К. : Знання, 2005. – 471 с.
203. Сук Л. Контроль і ревізія доходів і результатів діяльності [Текст] / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 3. – С. 43–47.
204. Сук П. Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика [Текст] : моногр. / П. Л. Сук. – К., 2007. – 330 с.
205. Сухарський В. С. Менеджмент: теорія, методологія, практика [Текст] : моногр. / В. С. Сухарський. – Тернопіль : Астон, 2002. – 416 с.
206. Тарнавська Н. П. Управління конкурентоспроможністю підприємств: теорія, методологія, практика [Текст] : моногр. / Н. П. Тарнавська. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – 570 с.
207. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности [Текст] : моногр. / В. И. Ткач., М. В. Ткач. – М. : Фин. и стат., 1991. – 160 с.
208. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл. / Н. М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
209. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия [Текст] : уч. пособ. / М. И. Трубочкина. – М. : Инфра-М, 2006. – 218 с.

210. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посіб. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 120 с.
211. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія [Текст] : підруч. для ВНЗ. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання-Прес, 2001. – 253 с.
212. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат [Текст] / Г. Фандель ; пер. з нім. М. Г. Грещака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.
213. Фінанси [Текст] : навч. посіб. / В. С. Загорський, О. Д. Вовчак, І. Г. Благун, І. Р. Чуй. – К. : Знання, 2006. – 247 с.
214. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции [Текст]. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1997. – 286 с.
215. Функція // Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступа : // <http://uk.Wikipedia.Org/wiki>.
216. Хомин П. Я. Галузевий облік: sic et non! [Текст] / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 30–34.
217. Хуторян А. Напрями вдосконалення обліку формування фінансових результатів [Текст] / А. Хуторян // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. економ. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Вип. 3 (19). – Тернопіль : СМП «Тайп», 2008. – С. 324–327.
218. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14–27.
219. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст] : моногр. / Л. В. Чижевська. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.
220. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати». [Текст] / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.
221. Чумаченко М. П(С)БО 16 «Витрати» таки перешкоджає економічній роботі [Текст] / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 3–10.
222. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільсько-господарських підприємствах [Текст] : навч. посібник / Л. С. Шатковська. – К. : Урожай, 1994. – 272 с.
223. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. – К. : Знання, 2004. – 444 с.

224. Шевчук В. О. Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) [Текст] : моногр. / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
225. Шеремет А. Д. «Татуровской кафедре» МГУ имени М. В. Ломоносова – 65 лет [Текст] / А. Д. Шеремет // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 9. – С. 2–8.
226. Шкіря Н. Л. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульнікова, Н. В.Залізник. – Львів : «Магнолія 2006», 2007. – 224 с.
227. Штейнман М. Я. Контроль і ревізія в сільськогосподарських підприємствах (з практикумом) [Текст] : пер. з рос. З. А. Городинської / М. Я. Штейнман, М. Ф. Євсєєв. – К. : Вища шк., 1988. – 272 с.
228. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры [Текст] / Р. Энтони, Дж. Рис. ; пер. с англ. с предисл. под ред. А. М. Петрачкова. – М. : Фин. и стат., 1993. – 560 с.
229. Юрій С. І. Міжнародні фінанси у XXI столітті [Текст] / С. І. Юрій // Вісник економічної науки України. – 2007. – № 1 (11). – С. 183–193.
230. Юрій С. І. Казначейська система [Текст] : підруч. / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с.
231. Юхименко П. І. Історія економічних учень [Текст] : навч. посіб. / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. – 3-тє вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2002. – 514 с.
232. Ястремський О. І. Основи мікроекономіки [Текст] : підруч. / О. І. Ястремський, О. Г. Грищенко. – К. : Знання, КОО, 1998. – 714 с.
233. Як економічна криза вплинула на український бізнес [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com/ua/markets/49a526dfb2a18viewprint>.
234. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Яругова. – М. : Фин. и стат., 1991. – 240 с.
235. Дерий В. А. Реформирането на икономиката, отчетността и контрола в селското стопанство – обективно условие за формиране на пазарни отношения в Украйна [Текст] / В. А. Дерий, Н. С. Палюх // Научно-практическа конференция с международно участие «Аграрната реформа, нови проекции – век ХНІ», (Свищов (България), 26–28 ноември 1998 г.). – С. 128–133.
236. Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities=Comptabilite des couts et passifs environnementaux et presentation de l'information financiere correspondante =Contabilidad y

presentacion de informes financieros sobre costos y responsabilidades ambientales / UNCTAD. – New York ; Geneva : UN, 1999. – 176 p.

237. Barfield J., Raiborn C., Kinney M., Ramsay L. Cost Accounting : Traditions and Innovations. – New York : West, 1993. – 652 p.

238. Costing methods for decision making: Modern management accounting practices / The European Commission. – Luxembourg : Office for official publications of the European Communities, 1997. – 54 p. : ill. – (Takis).

239. Greuning Hennie van, Koen Marius. International Accounting Standards: Practical Guide. – 2nd Ed. – Washington : World Bank, 2001. – ix, 171 p.

240. Horngren, Charles T. Cost accounting: A Managerial Emphasis. – 5 th ed. – New York: Prentice hall International, Inc, 1982. – 997 p.

241. International Accounting and Reporting Issues: 1998 Review: Report by the Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development / UNCTAD. – New York ; Geneva : UN, 1999. – xii, 203 p.

242. Moscovice S., Wright A. Cost accounting: With Managerial Applications. - 6-e. - Boston : Houghton Mifflin Company, 1990. – 832 p.

243. Needles B., Anderson H., Caldwell J. Principles of accounting : Working papers 2A for exercises and a problems. – 4-е вид. – Boston : Houghton Mifflin Company, 1990. – 539 p.

244. Pyle William W., Larson Kermit D. Fundamental accounting principles. – 9. ed. – Homewood, Ill. : Irwin, 1981. – 971 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікаційні ознаки обліку у сфері економіки та їхній взаємозв'язок з витратами і доходами

№ з/п	Класифікаційні ознаки обліку	Сфера застосування ознаки обліку витрат і доходів підприємств
1	2	3
1.	За видами обліку	Фінансовий, управлінський, податковий, статистичний, соціальний, екологічний облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
2.	За видами економічної діяльності	Секції А, В, С, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q
3.	За класами рахунків	Класи рахунків 1; 2; 7–9
4.	За розділами активу і пасиву балансу	Розділи активу I–III, розділи пасиву балансу II –V
5.	За часом здійснення фактів, подій, операцій	Витрати та доходи минулих періодів, поточні витрати і доходи, витрати і доходи майбутніх періодів
6.	За обсягом (масштабами) обліку	Гіпероблік, мегаоблік, макрооблік, мезооблік, мікрооблік, мініоблік, міліоблік
7.	За обсягами діяльності підприємств	Облік витрат і доходів у дуже великих підприємствах (об'єднаннях), у великих підприємствах (об'єднаннях), у середніх підприємствах, у малих та / або в одноосібних підприємствах
8.	За формами власності	Облік витрат і доходів у державних, приватних, колективних підприємствах, в акціонерних товариствах, у підприємствах змішаної форми власності
9.	За видами діяльності підприємств	Облік витрат і доходів звичайної (операційної (основної та іншої операційної діяльності), фінансової та інвестиційної діяльності) і надзвичайної діяльності
10.	За рівнем централізації обліку	Централізований, децентралізований і частково централізований облік витрат і доходів підприємств
11.	За ступенем автоматизації обліку	Ручний, частково автоматизований, автоматизований облік витрат і доходів підприємств
12.	Відповідно до інформаційних потреб підприємств і споживачів інформації про них	Облік витрат і доходів підприємств для когось (зовнішні потреби в інформації, що належать до сфери фінансового обліку) і облік для себе (внутрішні потреби в інформації, що належать до управлінського обліку)
13.	За рівнем узагальнення інформації	Первинний (базовий), аналітичний (деталізований) і синтетичний (концентрований) облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
14.	За важливістю одержуваної інформації	Стратегічний (надзвичайно важливий), поточний (важливий) та облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів на певний момент (оперативно-моментний або відносно важливий)

1	2	3
15.	За рівнем індивідуалізації обліку	Індивідуалізований (персоніфікований та / або пооб'єктний), знеіндивідуалізований (знеперсоніфікований та / або груповооб'єктний, загальний) облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
16.	За ступенем матеріалістичності (реалістичності) обліку	Матеріалізований (реалістичний) і знематеріалізований (віртуальний) облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
17.	За способом пізнання обліку	Облік як категорія (філософська, економічна), функція, система, парадигма, метод, модель, наука, навчальна дисципліна, засіб для досягнення мети
18.	Відповідно до системи	Системний і позасистемний облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
19.	За ефективністю ведення обліку	Ефективний і неефективний облік витрат і доходів підприємств і сегментів
20.	За окупністю	Окупний і неокупний облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
21.	За обов'язковістю ведення обліку	Обов'язковий і необов'язковий облік
22.	За якісними параметрами	Якісний і неякісний
23.	За питомою масою витрат на організацію і ведення обліку	Дешевий, помірний і дорогий обсяг за рівнем витрат
24.	За дією в правовому полі	Облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів у правовому полі або поза ним
25.	За рівнем використання прогресивних технологій, принципів і методів у системі обліку	Високотехнологічний, достатньо технологічний і низько технологічний облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
26.	За періодичністю ведення обліку	Постійний (безперервний), періодичний (повноінтервальний) й разовий (поодинокий)
27.	За надійністю ведення обліку	Надійний і ненадійний (ризикований) облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
28.	Щодо процесів, які постійно тривають у будь-якому функціонуючому підприємстві	Облік витрат підприємств щодо процесів їхнього створення (народження), постачання, виробництва, збуту інновацій та інвестицій, видозмін (трансформації), організації й управління діяльністю
29.	За магістральним спрямуванням обліку	Основний (фінансовий), суміжний (управлінський) і суміжний (податковий) облік витрат і доходів (валових витрат і валових доходів) підприємств
30.	За значимістю обліку	Значимий (провідний) і другорядний (незначимий)
31.	Щодо планів, нормативів (стандартів)	Облік виконання планів, нормативний облік або облік за стандартами, облік відхилень витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів

1	2	3
32.	За історичними формаціями	Облік витрат і доходів в умовах 7 різних формацій (первіснообщинний, рабовласницький лад, феодалізм, капіталізм, імперіалізм, соціалізм, глобалізм)
33.	За моделями обліку	Англосаксонська, континентальна, латиноамериканська й інтернаціональна моделі обліку
34.	За оцінкою реального стану обліку	Зразковий, дуже добрий, добрий, задовільний, незадовільний, катастрофічний
35.	За історичними формами обліку	Простий (уніграфічний), подвійний (диграфічний), камеральний (облік грошей у касі) облік
36.	Щодо організаційних форм обліку	Меморіально-ордерна, журнально-ордерна, журнальна, комп'ютерна (автоматизована), проста, спрощена
37.	За основною метою обліку	Актурний (дані про зміни ринкової вартості підприємств), динамічний (інформація про ефективність господарсько-фінансової діяльності підприємств), статичний (інформація про потенційні можливості підприємств на даний момент погасити власну кредиторську заборгованість за рахунок продажу всіх активів цього підприємства)
38.	За основоположними принципами побудови обліку	Загальний та специфічний (бюджетний, банківський, страховий і т. д.), облік витрат, видатків і доходів підприємств, організацій, закладів
39.	За наявністю в обліку творчого начала	Креативний (творчий), звичайний і рекреативний (рутинний) облік витрат та доходів підприємств та їхніх сегментів
40.	Щодо рівня конфіденційності	Конфіденційний, для службового користування, доступний або відкритий облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів
41.	За рівнем професійності ведення обліку	Професійний і непрофесійний облік витрат і доходів підприємств та їхніх сегментів

Додаток Б.1

Класифікація методів обліку витрат підприємства⁶

№ з/п	Перелік сегментів позицій в обліку витрат підприємства	Класифікаційні ознаки методів обліку витрат підприємства								
		За складом об'єктів обліку	За ступенем деталізації витрат	За повнотою зарахування витрат	За величиною зарахування витрат	За оперативністю і рівнем контролю за витратами	За способом оцінки готової продукції	За відображенням витрат у системі рахунків		
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
1	Аналітичні позиції	+								
2.	Госпрозрахункові позиції	+								
3.	Елементи витрат		+							
4.	Статті витрат		+							
5.	Повні витрати			+						
6.	Обмежені витрати			+						
7.	Реальні (фактичні) витрати				+					
8.	Середні витрати				+					
9.	Нормативні витрати				+					
10.	Нормативний					+				

⁶ Складено за Т. Г. Маренич [123, с. 23].

Продовження дод. Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11.	Ненормативний					+		
12.	За фактичною (реальною) собівартістю						+	
13.	За нормативною собівартістю						+	
14.	За справедливою собівартістю						+	
15.	Інтегрований							+
16.	Автономний							+

Додаток Б.2⁷

Класифікація методів калькулювання витрат підприємства

№ з/п	Перелік методів калькулювання витрат	Групи методів калькулювання витрат					
		За підходом до основ калькуляції	За ступенем оперативності виявлення витрат	За повнотою витрат	Методи калькулювання повних витрат	Специфічні методи калькулювання	Методи калькулювання для стратегічного управління
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Калькулювання за видами діяльності (ABC-костинг)	+					
2.	Функціонально орієнтоване калькулювання (прямі та непрямі витрати)	+					
3.	Калькулювання витрат із виокремленням їхніх відхилень (нормативний облік, стандарт-кост)		+				
4.	Калькулювання фактичних (минулих) витрат з виокремленням відхилень від норм		+				
5.	Калькулювання недовних змінних витрат (директ-костинг)			+			
6.	Калькулювання повних витрат			+			
7.	Позамовний				+		
8.	Попередній				+		
9.	Попроцесний				+		

⁷ Складено за І. А. Білоусовою та М. Г. Чумаченком [12, с. 7–8].

Продовження дод. Б.2

1	2	3	4	5	6	7	8
10.	За виробами				+		
11.	Поопераційний				+		
12.	Погруповий				+		
13.	Комплексних виробництв				+		
14.	Багатопередільний				+		
15.	Кайзен-костинг					+	
16.	Таргет-костинг					+	
17.	«Точно в термін»					+	
18.	За останньою операцією					+	
19.	«Тариф-час-машина»					+	
20.	Еквівалентне калькулювання					+	
21.	За принципом зворотнього припливу					+	
22.	Калькулювання життєвого циклу						+
23.	Калькулювання ланцюжка цінності						+

Додаток В

Класифікація робочих місць, створених в підприємстві⁸

№з/п	Назва робочих місць	За способом встановлення	За категорією працівників	За рівнем спеціалізації	За місцем виконання роботи	За рівнем механізації (автоматизації)	За типом виробництва	За кількістю працівників	За кількістю машин	За часом функціонування	За умовами праці
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Стаціонарні	+									
2.	Змінні (рухомі)	+									
3.	Робочі місця робітників (основних і допоміжних)		+								
4.	Робочі місця службовців		+								
5.	Робочі місця інженерно-технічного персоналу (ІТП)		+								
6.	Робочі місця керівних працівників		+								
7.	Спеціалізовані			+							
8.	Універсальні			+							
9.	Спеціальні			+							
10.	У закритому приміщенні				+						
11.	На повітрі				+						
12.	На висоті				+						
13.	На глибині під землею				+						
14.	Автоматизовані					+					
15.	Напівавтоматизовані					+					
16.	Механізовані					+					
17.	Ручної роботи					+					
18.	Масові						+				
19.	Серійні						+				
20.	Одиничні						+				

⁸ Складено за А. В. Калиною [90, с. 96].

Продовження дод. В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
21.	Індивідуальні							+			
22.	Колективні							+			
23.	Одноагрегативні								+		
24.	Багатоагрегатні								+		
25.	Постійні									+	
26.	Тимчасові									+	
27.	Нормальні									+	
28.	З важкими умовами фізичної праці										+
29.	Із шкідливими умовами праці										+

Додаток Г.1

Витрати, пов'язані з формуванням інформації про нові об'єкти для системи менеджменту⁹

№ з/п	Назва нових напрямків витрат	Витрати на маркетинг і комерційну діяльність	Витрати на природоохоронну діяльність	Витрати на науково-дослідницькі розробки та інноваційну діяльність	Логістичні витрати	Трансакційні витрати	Витрати на якість продукції	Витрати за сегментами	Адміністративні витрати	Соціальні витрати
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Комерційні витрати	+								
2.	Витрати на маркетинг									
3.	Витрати на випуск екологічно чистої продукції	+	+							
4.	Витрати на створення безпечних умов виробництва		+							
5.	Витрати на охорону навколишнього середовища		+							

⁹ Складено за М. С. Пушкарем [171, с. 119–236].

Продовження дод. Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
6.	Витрати на інвестиції та поточні витрати на безпеку й охорону природи		+							
7.	Науково-дослідні роботи			+						
8.	Нові технології			+						
9.	Нова техніка			+						
10.	Освоєння нових видів продукції			+						
11.	Удосконалення умов праці			+						
12.	Модернізація			+						
13.	Удосконалення управління			+						
14.	Винахідництво і раціоналізація			+						
15.	Інші роботи			+						
16.	Пошук постачальників				+					
17.	Управління закупівлями				+					
18.	Транспортування вантажів				+					

Продовження дод. Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
19.	Внутрішньо-господарський транспорт				+					
20.	Витрати на утримання складів				+					
21.	Транспортування продукції				+					
22.	Консультації з удосконалення управління					+				
23.	Юридична служба					+				
24.	Витрати на службу інформації (бухгалтерів)					+				
25.	Матеріали						+			
26.	Заробітна плата						+			
27.	Витрати на спеціальні заходи						+			
28.	Утримання відділу технічного контролю (ВТК)						+			
29.	Охорона праці і техніка безпеки						+			
30.	Витрати на відрядження						+		+	

Продовження дод. Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
31.	Оплата послуг сторонніх організацій						+			
32.	Інші витрати						+	+		
33.	Витрати на виробництво							+		
34.	Загальновиробничі витрати							+		
35.	Адміністративні витрати							+		
36.	Витрати на збут							+		
37.	Інші операційні витрати							+		
38.	Фінансові витрати							+		
39.	Надзвичайні витрати							+		
40.	Загальні корпоративні витрати								+	
41.	Витрати на утримання апарату управління підприємством								+	
42.	Витрати на утримання іншого загальногосподарського персоналу								+	

Продовження дод. Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
43.	Витрати на утримання основних засобів								+	
44.	Винагорода за професійні послуги								+	
45.	Витрати на зв'язок								+	
46.	Витрати на врегулювання спорів у судді								+	
47.	Амортизація нематеріальних активів								+	
48.	Податки, збори та інші обов'язкові платежі (крім податків, що передбачені у виробничій собівартості продукції)								+	
49.	Плата за послуги банків								+	
50.	Інші витрати загальногосподарського призначення								+	
51.	Заробітна плата і витрати на соціальні потреби									+

Продовження дод. Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
52.	Витрати на підготовку і пошук співробітників									+
53.	Охорона праці, техніки безпеки, промсанітарія									+
54.	Витрати на створення робочих місць									+
55.	Витрати на безпеку праці									+
56.	Спецодяг та захист від шкідливих умов роботи									+
57.	Профілактичне харчування									+
58.	Профілактичний медичний огляд									+

Додаток Г.2

Пропозиції М. С. Пушкаря щодо номенклатури витрат на рахунку 93 «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність»¹⁰

№ з/п	Номенклатура витрат	Субрахунки	
		931 «Комерційні витрати»	932 «Витрати на маркетинг»
1	2	3	4
1.	Заробітна плата: – адміністративного персоналу відділу збуту; – апарату відділу маркетингу	+	+
2.	Відрахування на соціальне страхування	+	+
3.	Утримання приміщень, споруд, інвентаря	+	+
4.	Поштові, канцелярські, телефонні (телеграфні) витрати	+	+
5.	Витрати на ремонт приміщень, споруд, інвентаря	+	+
6.	Утримання приміщень, споруд, інвентаря		+
7.	Витрати на утримання складів, майданчиків, платформ	+	
8.	Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи	+	
9.	Витрати на рекламу		+
10.	Витрати на тару та упаковку	+	
11.	Витрати, пов'язані з вивченням ринку та попиту		+
12.	Транспортні витрати з відвантаження продукції	+	
13.	Послуги сторонніх організацій		+
14.	Інші витрати	+	

¹⁰ Складено за М. С. Пушкарем [171, с. 163]. М. С. Пушкар пропонує перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на рахунок 93 «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність».

Додаток Г.3

Перелік положень управлінського обліку і положень стандартів фінансового обліку США, пов'язаних з витратами і доходами, а також контролем¹¹

Шифр положення	Назва положення	Рік (місяць) розроблення
1	2	3
	I. Положення управлінського обліку (рекомендації Інституту управлінського обліку США) Категорія 4. Практика і техніка	
4B	Розподіл сервісних та адміністративних витрат	1985
4C	Визначення і вимірювання прямих трудових затрат	1985
4E	Визначення і вимірювання прямих витрат матеріалів	1986
4F	Розподіл витрат на інформаційні системи	1987
4G	Облік розподілу непрямих виробничих витрат	1987
4I	Управління вартістю вантажних перевезень (йдеться про витрати на доставку і фрахт)	1989
4K	Управління витратами на зберігання	1989
4O	Облікова класифікація витрат на нерухомість	1991
4P	Управління витратами на логістику	1992
4S	Внутрішній облік і класифікація витрат на ризик-менеджмент	1993
4T	Упровадження процесно-орієнтованого управління витратами (ABC-костинг)	1993
4BB	Облікова класифікація витрат на робоче місце	1997
4CC	Впровадження процесно-орієнтованого управління (ABM-менеджменту): вихід з пасток (йдеться в тому числі про ABC-костинг)	1998
4FF	Упровадження управління цільовими витратами (таргет-костинг)	1999
4GG	Техніка і методи впровадження управління цільовими затратами (таргет-костинг)	1998
4LL	Упровадження систем управління затратами на ресурси	2000
4MM	Розробка інтегрованої системи управління затратами та організаційної ефективності	2000
4PP	Впровадження автоматизованих систем документообігу й технічного процесу	2000

¹¹ Складено за І. В. Аверчевим [1].

1	2	3
5 А	Категорія 5. Управління обліковою діяльністю Оцінка ефективності контролерів	1990
5 В	Основи звітної інформації	1992
5 Д	Розвиток всебічної конкурентної розвідки	1996
5 Е	Реінженіринг фінансових функцій (ідеться в тому числі про зміни, спрямовані на зменшення собівартості основних ділових операцій щодо поліпшення якості, надійності та швидкості роботи систем, що забезпечують інформаційну взаємодію)	1997
5 F	Інструменти і методи реінжинірингу функції фінансів (ідеться про контроль результатів, у тому числі про систему вимірювання ефективності процесу)	1999
5 G	Впровадження центрів електронної обробки (SSC)	2000
	II Положення стандартів бухгалтерського обліку (ПСФЗ US GAAP)	
FAS 2	Облік витрат на дослідження і розробки (НДДКР)	1974
FAS 14	Фінансова звітність за сегментами комерційного підприємства (положення FAS 14 поліпшено у FAS 18, FAS 24, FAS 30)	грудень 1976
FAS 18	Фінансова звітність за сегментами комерційного підприємства: проміжні фінансові звіти (положення FAS 18 поліпшено у FAS 24, FAS 30)	листопад 1997
FAS 24	Звітність за сегментами у фінансовій звітності, поданій у звітності іншого підприємства (положення FAS 24 поліпшено у FAS 30)	грудень 1978
FAS 30	Розкриття інформації про найбільш значимих клієнтів	серпень 1979
FAS 28	Облік продажу із зворотною орендою (положення FAS 13)	травень 1979
FAS 34	Капіталізація витрат за займами (положення FAS 34 поліпшено у FAS42, FAS 58, FAS62)	жовтень 1979
FAS 42	Визначення суттєвості при капіталізації витрат за займами (поліпшення FAS 34)	листопад 1980
FAS 45	Облік виручки за послугами франшизи	березень 1981
FAS 48	Визначення виручки в разі, якщо існує право на повернення	червень 1981
FAS 49	Облік угод з фінансування виробництва	червень 1981
FAS 58	Капіталізація витрат за займами у фінансовій звітності, в тому числі інвестицій, що обліковуються за методом пайової участі (поліпшення FAS 34)	квітень 1982

Продовження дод. Г.3

1	2	3
FAS 62	Капіталізація витрат за займами в ситуаціях, що передбачають займи, звільнені від податкових наслідків, цільове фінансування і безповоротну допомогу (поліпшення FAS 34)	червень 1982
FAS 66	Облік реалізації нерухомості	жовтень 1982
FAS 67	Облік витрат і первісних орендних відносин у договорах нерухомості	жовтень 1982
FAS 68	Поліпшення НДДКР (у тому числі витрати на НДВКР і технічні роботи)	жовтень 1982
FAS 71	Облік впливу деяких типів регулювання	грудень 1982
FAS 86	Облік витрат на комп'ютерне програмне забезпечення, призначене для продажу, оренди або інших ринкових акцій	серпень 1985
FAS 90	Регульовані підприємства – облік відмов і обмежень на виробничі витрати (поліпшення FAS 71)	грудень 1982
FAS 91	Облік невідшкодованих послуг і витрат, пов'язаних з оформленням або придбанням займів і первісними прямими витратами на оренду (поліпшення FAS 13, FAS 60, FAS 65 та відмінено FAS 71)	грудень 1986
FAS 92	Регульовані підприємства – облік обмежених фондів (поліпшення FAS 71)	серпень 1987
FAS 118	Облік кредиторами визнання обезцінення доходів за займами і розкриття (поліпшення FAS 114)	жовтень 1994
FAS 131	Розкриття інформації про сегменти бізнесу і пов'язаної інформації	червень 1997
FAS 146	Облік витрат, пов'язаних із припиненням або вибуттям інформації	червень 2002

Додаток Д

Формування інформації про витрати і доходи підприємства у системі колишнього та теперішнього Планів рахунків бухгалтерського обліку об'єднань, підприємств і організації України

План рахунків, що функціонував до 1 січня 2000 р.		План рахунків, чинний з 1 січня 2000 р.	
Номер і назва розділу рахунків	Номер і назва рахунка	Номер і назва класу рахунків	Номер і назва рахунка
1	2	3	4
I. Основні засоби (фонди)	03 «Ремонт основних засобів»	1. Необоротні активи	10 «Основні засоби»
II. Виробничі запаси	16 «Транспортно-заготовельні витрати»		15 «Капітальні інвестиції»
III. Витрати на виробництво	20 «Основне виробництво»	2. Запаси	20 «Виробничі запаси»
	23 «Допоміжні виробництва»		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	24 «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання»		23 «Виробництво»
	25 «Загальновиробничі витрати»		24 «Брак у виробництві»
	26 «Загальногосподарські витрати»		28 «Товари»
	28 «Брак у виробництві»	3. Кошти, розрахунки та інші активи	39 «Витрати майбутніх періодів»
	30 «Некапітальні роботи»	4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
	31 «Витрати майбутніх періодів»		47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
	33 «Капітальні вкладення»	6. Поточні зобов'язання	69 «Доходи майбутніх періодів»
	35 «Формування основного стада»	7. Доходи і результати діяльності	70 «Доходи від реалізації»
	36 «Виконані етапи по незавершеними роботами»		71 «Інший операційний дохід»

Продовження дод.Д

1	2	3	4
IV. Готова продукція, товари і реалізація	43 «Позавиробничі витрати»		72 «Дохід від участі в капіталі»
	44 «Витрати обігу»		73 «Інші фінансові доходи»
	46 «Реалізація»		74 «Інші доходи»
	49 «Доходи від реалізації послуг»		75 «Надзвичайні доходи»
VII. Фінансові результати і використання прибутку	80 «Прибутки і збитки»		79 «Фінансові результати»
	81 «Використання прибутку»	8. Витрати за елементами	80 «Матеріальні витрати»
	83 «Доходи майбутніх періодів»		81 «Витрати на оплату праці»
	84 «Нестачі і втрати від псування цінностей»		82 «Відсотки на соціальні заходи»
	89 «Резерв майбутніх платежів»		83 «Амортизація»
			84 «Інші операційні витрати»
			85 «Інші затрати»
		9. Витрати діяльності	90 «Собівартість реалізації»
			91 «Загальноновиробничі витрати»
			92 «Адміністративні витрати»
			93 «Витрати на збут»
			94 «Інші витрати операційної діяльності»
			95 «Фінансові витрати»
			96 «Втрати від участі в капіталі»
			97 «Інші витрати»
			98 «Податок на прибуток»
			99 «Надзвичайні витрати»
		10. Позабалансові рахунки	07 «Списані активи» (072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»)

Додаток Е
Основна кореспонденція рахунків та реєстри бухгалтерського обліку, пов'язані з витратами і доходами підприємств

№ з/п	Шифр і назва синтетичного рахунка	Кореспонденція синтетичного рахунка			
		За дебетом і кредитом рахунків 2	3	За кредитом і дебетом рахунків 4	
1.	10 «Основні засоби»	15; 74		85; 94; 97; 99	
2.	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	15; 23; 74		39; 85; 94; 97; 99	
3.	12 «Нематеріальні активи»	15; 74		85; 94; 97; 99	
4.	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	74		23; 39; 83; 91-94; 99	
5.	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	72 – 74		85; 97; 99	
6.	15 «Капітальні інвестиції»	13; 20-23; 28; 30; 31; 33; 37; 39; 41; 42; 46-48; 50; 53; 60; 63-68; 74; 95.		10-12; 16; 28; 30; 31; 42; 48; 50; 60; 64; 85; 97; 99	
7.	16 «Довгострокові біологічні активи»	71; 74		85; 94; 97; 99	
8.	17 «Відстрочені податкові активи»	98		85; 98; 99	
9.	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»	69; 70; 73; 74		85; 98; 99	
10.	19 «Гудвіл при придбанні»	74		97; 99	
11.	20 «Виробничі запаси»	20; 23; 24; 26-28; 37; 41; 42; 46; 48; 63; 64; 68; 71; 74		15; 20; 23; 24; 28; 37; 39; 42; 47; 80; 84; 85; 91-94; 99	
12.	21 «Поточні біологічні активи»	23; 71; 74		15; 23; 80; 84; 85; 90; 94; 99	
13.	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	23; 24; 71; 74		15; 23; 39; 80; 84; 85; 91-94; 99	
14.	23 «Виробництво»	13; 20-28; 37; 39; 47; 63-66; 68; 71; 80-84; 91		11; 15; 20-27; 37; 47; 79; 80; 84; 85; 90-94; 97; 99	
15.	24 «Брак у виробництві»	20; 23; 25; 63; 65; 66; 68		20-22; 23; 37; 47; 63; 66; 80; 84; 85; 94; 99	
16.	25 «Напівфабрикати»	23		23; 24; 26; 27; 47; 80; 84; 85; 93; 94; 99	
17.	26 «Готова продукція»	23; 25; 71		20; 22; 23; 80; 84; 85; 90-94; 99	
18.	27 «Продукція сільськогосподарського підприємства»	23; 25; 71		20; 23; 28; 80; 84; 85; 90-94; 99	
19.	28 «Товари»	15; 20; 27; 28; 71; 74		15; 20; 23; 28; 80; 84; 85; 90-94; 99	
20.	30 «Каса»	15; 30; 31; 69-75		15; 30; 31; 33; 47; 69; 84; 85; 90-95; 97; 99	
21.	31 «Рахунки в банках»	15; 30; 31; 69-75		15; 30; 31; 33; 39; 47; 69; 84; 85; 90-95; 97; 99	
22.	33 «Інші кошти»	30; 70; 71		15; 31; 84; 85; 92-94; 99	

Продовження дод. Е

1	2	3	4
23.	34 «Короткострокові векселі одержані»	70-74	30; 31; 84; 85; 94; 97; 99
24.	35 «Поточні фінансові інвестиції»	30; 31; 73; 74	31; 85; 97; 99
25.	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	30; 31; 70; 71	30; 31; 70; 84; 85; 90; 93; 94; 99
26.	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	20-28; 30; 31; 33; 39; 69-71; 73-75	15; 20-23; 25-28
27.	38 «Резерв сумнівних боргів»	36; 71	84; 93; 94
28.	39 «Витрати майбутніх періодів»	11; 13; 20; 22; 30; 31; 37; 47; 63-66; 68	15; 23; 37; 84; 85; 91-94; 99
29.	41 «Пайовий капітал»	30; 31	15; 20; 21; 22; 28; 30; 31
30.	42 «Додатковий капітал»	15; 20; 22; 28; 74	15; 20-22; 25-28; 30; 31
31.	45 «Вилучений капітал»	30; 31	30; 31
32.	46 «Неоплачений капітал»	30; 31; 74	15; 20-22; 28; 30; 31; 97
33.	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	20; 23-25; 30; 31; 71	15; 23; 39; 81; 82; 84; 90-94
34.	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	15; 30; 31; 69; 71; 74	15; 20-22; 30; 31
35.	49 «Страхові резерви»	70; 71	70; 94
36.	50 «Довгострокові позики»	15; 30; 31; 33; 71; 73; 74; 75	15; 30; 31; 33; 84; 85; 91-95; 99
37.	51 «Довгострокові векселі видані»	30; 31; 74	84; 85; 95
38.	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	30; 31; 73; 74	30; 31; 95
39.	53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	30; 31; 74	15; 95
40.	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	98	85; 98
41.	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	30; 31; 74.	30; 31
42.	60 «Короткострокові позики»	15; 30; 31; 33; 71; 73; 75	15; 30; 31; 33; 84; 91-95; 99
43.	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	30; 31; 71	-
44.	62 «Довгострокові векселі видані»	30; 31; 71	84; 94
45.	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	24; 30; 31; 70; 71; 74	15; 20-24; 28; 30; 39; 47; 70; 80; 84; 85; 90-94; 99
46.	64 «Розрахунки за податками й платежами»	15; 31; 74; 98; 99	15; 20-23; 28; 31; 39; 70-71; 84-85; 91-95; 97; 98
47.	65 «Розрахунки за страхуванням»	30; 31; 74	15; 23; 24; 31; 39; 47; 82; 84; 85; 91-94; 97; 99
48.	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	24; 30; 31; 33; 70; 71	15; 23; 24; 30; 31; 39; 47; 81; 85; 91-94; 97; 99
49.	67 «Розрахунки з учасниками»	30; 31; 70; 71; 73; 74	-
50.	68 «Розрахунки за іншими операціями»	30; 31; 33; 47; 70; 71; 73; 74	15; 20-24; 28; 30; 31; 33; 39; 70; 80; 84; 85; 91-95; 97; 99
51.	69 «Доходи майбутніх періодів»	30; 31; 70; 74	16; 30; 31; 37; 48

Продовження дод. Е

1	2	3	4
52.	70 «Доход від реалізації»	36; 49; 63; 64; 68; 70; 76; 79	16; 30; 31; 33; 34; 36; 37; 49; 63; 66; 67-70; 76; 79
53.	71 «Інший операційний дохід»	64; 79	20-23; 25-28; 30; 31; 33; 34; 36-38; 47-50; 60-63; 66-68
54.	72 «Доход від участі в капіталі»	79	14
55.	73 «Інші фінансові доходи»	79	14; 16; 30; 31; 34; 35; 37; 50; 52; 60; 67; 68
56.	74 «Інші доходи»	64; 79	10-16; 19-22; 28; 30; 31; 34; 35; 37; 42; 46; 48; 50-53; 55; 63; 64; 65; 67-69
57.	75 «Надзвичайні доходи»	79	30; 31; 37; 50; 60
58.	76 «Страхові платежі»	30; 31; 36; 70	30; 31; 36; 70
59.	79 «Фінансові результати»	23; 26; 44; 70; 80-85; 90; 92-99	44; 70-75; 98
60.	80 «Матеріальні витрати»	20-28; 37; 63; 68	23; 79; 91-94
61.	81 «Витрати на оплату праці»	47; 66	23; 79; 91-94
62.	82 «Відрахування на соціальні заходи»	47; 65	23; 79; 91-94
63.	83 «Амортизація»	13	23; 79; 91-94
64.	84 «Інші операційні витрати»	20-28; 30; 31; 33; 34; 36-39; 47; 50; 51; 60; 62-65; 68	23; 79; 91-94
65.	85 «Інші затрати»	10-12; 15-18; 20-28; 30; 31; 33-37; 39; 50; 54; 63-66; 68	79
66.	90 «Собівартість реалізації»	21; 23; 26-28; 30; 31; 36; 47; 63; 91	79
67.	91 «Загальноновиробничі витрати»	13; 20; 22; 23; 30; 31; 37; 39; 47; 50; 60; 63-66; 68; 80-84	23; 90
68.	92 «Адміністративні витрати»	13; 20; 22; 23; 26-28; 30; 31; 33; 37; 39; 47; 50; 60; 63-66; 68; 80-84	79
69.	93 «Витрати на збут»	13; 20; 22; 23; 25-28; 30; 31; 33; 36-39; 47; 50; 60; 63-66; 68; 80-84	79
70.	94. «Інші витрати операційної діяльності»	10-13; 20-28; 30; 31; 33; 34; 36-39; 47; 49; 50; 51; 60; 62-66; 68; 80-84	79
71.	95 «Фінансові витрати»	30; 31; 50-53; 60; 64; 68	79
72.	96 «Втрати від участі в капіталі»	14	79
73.	97 «Інші витрати»	10-12; 14-16; 18; 19; 23; 30; 31; 34; 35; 46; 64-66; 68	79
74.	98 «Податок на прибуток»	17; 54; 64; 79	17; 54; 64; 79
75.	99 «Надзвичайні витрати»	10-28; 30; 33-37; 39; 50; 60; 63; 65; 66; 68	64; 79

Додаток Ж

Трактування терміна «контроль» і його словосполучень

№ з/п	Прізвище та ініціали вченого або назва наукового джерела	Контроль як:
1	2	3
1.	М. Т. Білуха	– функція системи управління суспільним процесами [14, с. 6]
2.	А. В. Бодюк	– механізм організованої перевірки (вивчення й оцінки) суб'єктів суспільного виробництва [16, с. 32]
3.	Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш Н. М. Малюга Н. І. Петренко	– систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта [19, с.10]
4.	«Бухгалтерський словник» (за ред. Ф. Ф. Бутиця (2001 р.))	– систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта; – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства; – процес спостереження і перевірки; – система заходів (контроль господарський); – перевірка наявності (контроль фактичний) [22, с. 94–95]
5.	Н. С. Вітвіцька	– процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням [22, с.18]
6.	Н. Г. Виговська	– самостійна функція управління економікою, оскільки контроль не поглинає інші функції, а взаємодіє з ними [29, с.18]
7.	А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький	– система спостереження і перевірки [37, с.14]
8.	Л. В. Дікань	– система відносин щодо систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта [68, с. 34]
9.	«Економічна енциклопедія» (за ред. С. В. Мочерного (2000 р.))	– елемент управління економічними об'єктами і процесами (С. В. Мочерний); – контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках (С. В. Мочерний); – комплекс заходів (С. В. Мочерний); – комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок (В. Симоненко); – комплекс заходів та важелів (С. Мочерний); – система спостережень, досліджень і перевірок (В. Симоненко) [72, с. 829–830]
10.	Є. В. Калюга	– функція управління і важливий елемент реалізації економічного значення держави [91, с. 29]
11.	С. О. Левицька	– система моніторингу певних питань контролюючими органами; – джерело інформації; – елемент управління; – індикативний фактор; – система динамічного розвитку [114, с. 85]

1	2	3
12.	Л. В. Нападовська	– процес, котрий забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, визначених організацією [137, с.19]
13.	Р. М. Пушкар Н. П. Тарнавська	– процес забезпечення досягнення цілей організації за допомогою оцінки та аналізу результатів діяльності, оперативного втручання у виробничий процес і прийняття коригуючих дій [172, с. 234]
14.	Б. Ф. Усач	– перевірка виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності [211, с.10]
15.	Л.С. Шатковська	– важлива ланка системи управління виробництвом [222, с. 36]
16.	В.О. Шевчук	– властивість суспільно-господарського буття; – тип відносин; – вид діяльності; – проблема; – наука; – освітня дисципліна; – функція; – підсистема (система); – процес менеджменту [224, с.12–15]
17.	М. Я. Штейнман М. Ф. Євсєєв	– постійне спостереження за діяльністю підприємств й організацій, службових осіб [117, с. 7]
18.	Наші пропозиції	– один із напрямків співпраці і розвитку країн, груп країн; – спосіб ефективної боротьби з різними глобальними викликами; – форма впливу однієї держави на іншу; – інструмент тиску, дискредитації та знищення політичних опонентів; – механізм прикриття господарських порушень та економічних злочинів; – система відповідних неформальних морально-етичних відносин, що виникли між контролером та контрольованими; – чинник формування певних морально-психологічних станів у контролерів, контрольованих та їхнього оточення; – спосіб мислення контролера, коли він від формального виконання своїх службових обов'язків переходить до неформального

Додаток И

Види (підвиди) економічного (господарсько-фінансового) контролю (погляди вчених-економістів)

№ з/п	Ініціали та прізвище вченого-економіста	Погляди вченого-економіста щодо видів контролю
1	2	3
1.	М. Г. Белов	Державний (позавідомчий), відомчий та суспільний [9, с.17]
2.	М. Т. Білуха	Державний, муніципальний, незалежний контроль, контроль власника [14, с.11]
3.	Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко	Державний контроль (парламентський, контроль Рахункової палати при ВР України, президентський контроль, контроль виконавчої влади, судовий контроль, адміністративний контроль, контроль НБУ (в тому числі валютний контроль), антимонопольний контроль, митний контроль, екологічний та фітосанітарний контроль, муніципальний контроль (контроль місцевих рад народних депутатів та їхніх комісій), аудиторський (незалежний) контроль, контроль власника (внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський контроль) [19, с. 95–128]
4.	Н. С. Вітвіцька	Державний фінансовий контроль поділяється на: загальнодержавний контроль Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати, спеціалізований відомчий контроль (органи відомчого фінансового контролю міністерств і відомств), комунальний (муніципальний) контроль (контрольні (ревізійні) комісії рад народних депутатів і органи місцевого самоврядування) [28, с. 25]
5.	Н. Г. Виговська	Державний фінансовий контроль (судовий, парламентський, адміністративний (спеціалізований, загальний)), контроль власника (внутрішньогосподарський і галузевий), муніципальний контроль (органи місцевого самоврядування та місцеві ради народних депутатів), аудиторський контроль (аудиторські фірми, Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України) [29, с. 225]
6.	В. А. Дерій	Державний (відомчий, позавідомчий), аудиторський (за вимогою законодавства або ініціативою власника), громадський контроль (здійснюють громадські організації, партії, рухи, засоби масової інформації, депутати різних рівнів та окремі громадяни, які мають певні повноваження на проведення контролю), внутрішньофірмовий (внутрішньогосподарський) контроль (здійснюють власники підприємства, керівники та спеціалісти) [55, с. 6]
7.	Л. В. Дікань	За статусом здійснення контролю – державний, відомчий контроль, контроль власника, незалежний контроль [68, с. 48]

1	2	3
8.	Л. В. Нападовська	Види фінансово-господарського контролю: державний (контрольні органи, що функціонують у безпосередньому підпорядкуванні законодавчої влади); позавідомчий (при органах розпорядчої та виконавчої влади); відомчий (у тому числі внутрішньогосподарський, при органах, які здійснюють господарські операції); громадський контроль (профспілок, різних асоціацій і товариств) [137, с. 20]
9.	Б. Ф. Усач	За суб'єктами фінансово-господарський контроль в Україні поділяють на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника [211, с.14]
10.	В. О. Шевчук	За суб'єктами розрізняють такі види економічного контролю: контроль, який здійснює спеціалізований контрольно-ревізійний апарат; контроль, що здійснюють службові особи органів галузевого управління і підприємств у межах їхньої компетенції; громадський контроль, який здійснюють групи і пости контролю, профспілкові та громадські організації та окремі громадяни [227, с.17]
11.	М. Я. Штейнман, М. Ф. Євсєєв	Зосередження уваги на контрольних об'єктах залежно від конституційно визначених форм власності дає змогу організувати такі види контролю: контроль у приватному секторі економіки, контроль у державному секторі національного господарства; контроль у комунальному секторі економіки [224, с.70]

Додаток К

Форми економічного контролю

№ з/п	Форми економічного контролю	М.Г.Белов [9, с.19-25]	Ф.Ф.Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко [19, с. 47,61,73]	Н.С. Вітвіцька [28, с. 21-24]	Н.Г. Виговська [29, с.130]	Я.А. Гончарук В.С. Рудницький [37, с.16]	Л.В. Дікань [68, с.47]	Є.В.Калюга [91, с. 54-56]	Л.В.Нападовська [137, с. 71]	Б.Ф. Усач [211, с.21]	В.О. Шевчук [224, с. 66, 68, 72]	Кількість спільних ознак
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	Попередній	+		+	+		+	+	+	+	+	8
2.	Поточний	+		+	+		+	+	+	+	+	8
3.	Наступний	+		+	+		+	+	+	+	+	8
4.	Документальний	+	+	+	+			+		+	+	7
5.	Фактичний	+	+	+	+			+		+	+	7
6.	Слідство (розслідування)	+		+		+				+		4
7.	Господарська суперечка	+								+		2
8.	Перевірка (обстеження)	+	+		+		+			+		5
9.	Економічний аналіз (аналіз господарської діяльності)	+	+		+		+					4
10.	Ревізія	+	+	+	+	+	+	+		+	+	9
11.	Аудит (аудиторська перевірка)		+	+	+	+	+				+	6
12.	Тематичні перевірки			+		+		+		+		4
13.	Камеральні перевірки			+				+				2
14.	Фінансові експертизи			+								1
15.	Службове розслідування			+		+						2

Продовження дод. К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
16.	Повний				+		+				+	3
17.	Частковий				+		+				+	3
18.	Наскрізний				+		+					2
19.	Суцільний				+		+		+		+	4
20.	Вибірковий				+		+		+		+	4
21.	Комбінований				+		+					2
22.	Інвентаризація	+	+		+		+				+	5
23.	Зовнішній			+			+					2
24.	Внутрішній			+			+					2
25.	Перманентний (функціональний)						+		+			2
26.	Періодичний						+					1
27.	За участю суб'єкта контролю						+					1
28.	Автоматичний (без участі контролера)						+					1
29.	Судово- бухгалтерська експертиза		+				+					2
30.	Обов'язковий						+					1
31.	Статутний						+					1
32.	Експертиза (експертна оцінка)	+	+			+					+	4
33.	Консалтинг					+						1
34.	За періодом охоплення подій (до дати складання Балансу)							+				1
35.	За періодом охоплення подій (після дати складання Балансу)							+				1
36.	Оперативний								+			1
37.	Систематичний								+			1
38.	Раптовий								+		+	2

Продовження дод. К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
39.	Міжфункціональний								+			1
40.	Комплексний								+			1
41.	Активний								+			1
42.	Пасивний								+			1
43.	Превентивні контрольні перевірки									+		1
44.	Поточні контрольні перевірки									+		1
45.	Лічильна (арифметична, рахункова) перевірка			+						+		2
46.	Атестація									+		1
47.	Акредитація									+		1
48.	Сертифікація									+		1
49.	Ліцензування									+		1
50.	Контролінг										+	1
51.	Моніторинг										+	1
52.	Інспектування на місцях										+	1
53.	Безперервний										+	1
54.	Дискретний										+	1
55.	Дистанційний										+	1
56.	Статичний										+	1
57.	Динамічний										+	1
58.	Передбачуваний										+	1
59.	Стратегічний										+	1
60.	Тактичний										+	
61.	Програмований										+	1
62.	Стихійний										+	1
63.	Локальний										+	1

Продовження дод. К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
64.	Цілісний										+	1
65.	Рутинний										+	1
66.	Людино-машинний										+	1
67.	Машинний										+	1
68.	Знеособлений										+	1
69.	Безадресний										+	1
70.	Безцільний										+	1
71.	Дезорієнтований										+	1
72.	Паралельний										+	1
73.	Дублюючий										+	1
74.	Неповний										+	1
75.	Запізнілий										+	1
76.	Поверховий										+	1
77.	Контроль із прямим зв'язком								+			1
78.	Контроль із зворотнім зв'язком								+			1
79.	Контроль із прямим та зворотнім зв'язками								+			1
80.	Прямий (безпосередній)										+	1
81.	Опосередкований (представницький)										+	1
82.	Ініціативний										+	1
83.	Примусовий		+									1
84.	Взаємний		+									1
85.	Формальна перевірка		+									1
86.	Нормативно-правова перевірка		+									1
87.	Зустрічна перевірка		+									1
88.	Контрольне порівняння		+									1
89.	Відновлення кількісно-сумового обліку		+									1

Продовження дод. К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
90	Хронологічна перевірка руху цінностей		+									1
91.	Огляд		+									1
92.	Контрольне придбання		+									1
93.	Контрольний обмір виконаних робіт		+									1
94.	Контрольний запуск сировини і матеріалів		+									1
95.	Перевірка фактів по заключній операції		+									1
96.	Контрольне приймання продукції за якістю і кількістю		+									1
97.	Лабораторний аналіз	+	+									2
98.	Перевірка операції в натурі		+									1
99.	Дослідження операції на місці		+									1
100.	Перевірка дотримання трудової дисципліни		+									1
101.	Перевірка (контроль) виконання прийнятих рішень		+									1
102.	Отримання письмових пояснень і довідок		+									1
103.	Групування недоліків		+									1
104.	Документування результатів проміжного контролю		+									1
105.	Аналітичне групування		+									1
106.	Слідчо-юридичне обґрунтування		+									1

Продовження дод. К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
107.	Систематичне групування результатів контролю за результатами ревізії		+									1
108.	Очне опитування		+									1
109.	Читання документів		+									1
110.	Зіставлення документів		+									1
111.	Письмовий запит		+									1

Додаток Л

Типи економічного контролю в Україні

№ з/п	Типи контролю	№ з/п	Підтипи контролю
1	2	3	4
1.	Загальноекономічний контроль	1.1. 1.2. 1.3. 1.4.	Ціновий Трудово-соціальний Статистичний Антимонопольний
2.	Банківсько-фінансовий контроль	2.1. 2.2. 2.3. 2.4. 2.5. 2.6. 2.7. 2.8.	Загальнофінансовий Контрольно-ревізійний Казначейський Фондово-ринковий Бюджетно-виконавський Загальнобанківський Податковий Приватизаційно-майновий
3.	Вузькоспеціалізований контроль	3.1 3.2. 3.3. 3.4. 3.5. 3.6. 3.7. 3.8. 3.9. 3.10.	Митний Подорожно-автомобільний Земельний Стандартизаційно-сертифікаційний Пенсійно-забезпечувальний Пожежно-застережний Ліцензійно-дозвільний Споживчо-захисний Санітарно-епідеміологічний Архітектурно-будівельний тощо
4.	Державно-адміністративний контроль	4.1. 4.2. 4.3. 4.4.	Прокурорсько-наглядний Міліцейський Контроль за економічними злочинами Зовнішньообезпечувальний
5.	Аудиторсько-спрямований контроль	5.1. 5.2. 5.3.	Аудит щодо відповідності чинним нормативно-правовим актам Аудит, спрямований на дослідження фінансової звітності Аудит операцій, процесів і забезпечення їхньої ефективності
6.	Загальнопідприємницький (адміністративний) контроль	6.1. 6.2. 6.3. 6.4. 6.5.	Контроль за активами Контроль за зобов'язаннями Контроль за капіталом Контроль за витратами Контроль за доходами
7.	Структурно-підприємницький контроль	7.1 7.2. 7.3. 7.4. 7.5.	Контроль за обсягами виробництва Контроль за обсягами збуту продукції Контроль за прямими витратами Контроль за непрямими витратами Контроль за доходами від збуту продукції

1	2	3	4
8.	Контроль за робочим місцем, робітником (працівником)	8.1. 8.2. 8.3. 8.4. 8.5. 8.6.	Контроль за відпрацьованим робочим часом і нарахованою заробітною платою з відрахуванням на соціальні заходи Контроль за кількістю і якістю виробленої продукції Контроль за нормами витрачання сировини і матеріалів Контроль за браком продукції та простоями обладнання Контроль за витратами на утримання і експлуатацію обладнання Контроль за іншими витратами
9.	Продуктовий контроль	9.1. 9.2. 9.3. 9.4. 9.5.	Контроль за обсягами виробництва даного виду продукції Контроль за обсягами збуту даного виду продукції Контроль за прямими витратами на даний вид продукції Контроль за собівартістю одиниці даного виду продукції Контроль за динамікою цін і формуванням доходів від збуту даного виду продукції
10.	Функціональний контроль	10.1. 10.2. 10.3. 10.4. 10.5. 10.6. 10.7. 10.8. 10.9. 10.10.	Технічний Технологічний Економіко-правовий Бухгалтерсько-обліковий Витратно-ціновий Архітектурно-будівельний Санітарно-епідеміологічний Природо-охоронний Виконавсько-дисциплінарний Бюджетно-фінансовий і т. д.
11.	Ресурсний контроль	11.1. 11.2. 11.3. 11.4. 11.5. 11.6.	Матеріально-технічний Кадрово-трудова Фінансово-ресурсний Інформаційно-ресурсний Інвестиційно-ресурсний Інноваційно-ресурсний
12.	Громадсько-організаційний контроль	12.1. 12.2. 12.3.	Контроль громадських організацій Контроль творчих та інших спілок Контроль різних товариств
13.	Громадсько-політичний контроль	13.1. 13.2.	Контроль політичних партій Контроль громадських і політичних рухів
14.	Пресово-комунікаційний контроль	14.1. 14.2. 14.3.	Контроль за допомогою друкованих засобів інформації Контроль за допомогою радіо- і телеканалів Контроль за допомогою електронних засобів інформації

Продовження дод. Л

1	2	3	4
15.	Приватно-громадський контроль	15.1. 15.2. 15.3.	Контроль на захист власних інтересів Контроль на захист власних інтересів та інтересів найближчих родичів, друзів, знайомих, сусідів Контроль на захист інтересів всієї або певної частини громади
16.	Старійшинський контроль	16.1. 16.2.	Контроль ради старійшин Контроль будь-кого із старійшин
17.	Профспілковий контроль	17.1. 17.2. 17.3.	Одноосібний профспілковий контроль Контроль групи членів профспілки Контроль всієї профспілкової організації або її частини
18.	Депутатський контроль	18.1. 18.2. 18.3.	Контроль місцевих рад народних депутатів Контроль депутатських фракцій, груп контроль деяких депутатів

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ВАСИЛЬ АНТОНОВИЧ ДЕРІЙ

Монографія

**ВИТРАТИ І ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВ
У СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ**

Редактор: Оксана Бойчук

Комп'ютерна верстка: Ольга Слимак

Дизайн обкладинки: Марія Одобецька

Підписано до друку 29.12.2009 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 15,8. Облік.-видав. арк. 17,6
Зам. № М 028-09. Тираж 300 прим.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Підготовлено до друку у ТНЕУ
(видавництво «Економічна думка»)
46004 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua

Віддруковано в ТОВ «Гал-Друк»
м. Тернопіль вул. Бродівська, 44
т.(0352) 52-05-63; 52-73-05
Зам. № 76-А