

ВІСНИК

ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ

СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА

Випуск 44



ЛЬВІВ ЛКА 2014

ВІСНИК

ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ

Збірник наукових праць

СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА

ВИПУСК 44

ЛЬВІВ
ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ
2014

Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Куцик П. О., Шевчук В. О. та ін.]. — Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. — Вип. 44. — 176 с. — (Серія економічна).

**Збірник наукових праць
Випуск 44**

Відповідно до Постанови Президії ВАК України № 3-05/6 від 06.10.2010 р. збірник включено до переліку фахових видань (економічні науки)

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

*Друкується за ухвалою Вченої ради Львівської комерційної академії
Протокол № 8 від 22 травня 2014 року*

Редакційна колегія

Башнянин Г. І., д.е.н., проф. (головний редактор);
Куцик П. О., к.е.н., проф.;
Шевчук В. О., д.е.н., проф. (заступник головного редактора);
Ільчук О. О., к.е.н. (відповідальний секретар);
Апопій В. В., д.е.н., проф.;
Вовчак О. Д., д.е.н., проф.;
Дайновський Ю. А., д.е.н., проф.;
Єлейко В. І., д.е.н., проф.;
Ковалик Н. В., к.філол.н., доц.;
Мізюк Б. М., д.е.н., проф.;
Мокій А. І., д.е.н., проф.;
Редченко К. І., д.е.н., проф.

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

© Львівська комерційна академія,
2014

ЗМІСТ

СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

<i>Chluska J.</i> CHANGES IN THE POLISH ACCOUNTING LAW IN 1994-2014	6
<i>Куцик П. О.</i> ОПТИМІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТООБОРОТУ В ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОМУ КОНТУРІ УПРАВЛІННЯ	11
<i>Петренко С. М.</i> РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН	21
<i>Приймачук И. В.</i> ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСИРОВАНИЯ НЕОСЯЗАЕМЫХ АКТИВОВ ЧАСТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ	26
<i>Канак Й. В., Фірко Н. Б.</i> ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГУРТОВОЇ ТОРГІВЛІ	30
<i>Юхименко-Назарук І. А.</i> ЩОДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНСТИТУЦІЙНОЇ КОНЦЕПЦІЇ	35
<i>Коваль Л. І.</i> ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ БЕЗНАДІЙНОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	39
<i>Марценюк Р. А.</i> ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ТРИВАЛОГО ЗБЕРІГАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ОБІГУ	42
<i>Литвиненко Н. О.</i> РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНИХ ТА МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ	46
<i>Сисюк С. В.</i> ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	51
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛІНГ	
<i>Нападовська Л. В., Карпенко Д. В.</i> КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ	56
<i>Озеран В. О., Бойчук Т. М.</i> СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПЕРІОДУ	61
<i>Сердюк В. М.</i> АДАПТАЦІЯ СИСТЕМИ “СТАНДАРТ-КОСТИНГ” ДО СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕАЛІЙ УКРАЇНИ	66
<i>Хорунжак Н. М.</i> СПЕЦИФІКА ТА ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИНИКНЕННЯ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	71
<i>Медвідь Л. Г., Рибаківа Л. П.</i> ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТУВАННЯ У ЦУКРОВОМУ ВИРОБНИЦТВІ	76

Височан О. С.	
ВИТРАТИ НА ПРИДБАННЯ ПРАВ НА ПОСЛУГИ З ХАРЧУВАННЯ – СТАТТЯ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ	81
ФІНАНСОВА ТА КОРПОРАТИВНА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	
Бедзай О. В.	
ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА МЕТОДИКУ АНАЛІЗУ ЛІКВІДНОСТІ БАЛАНСУ	86
Корягін М. В.	
КОРИГУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ПОТРЕБ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	90
Семанюк В. З.	
СИНЕРГЕТИЧНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ	96
Чернышева З. Д., Тресницкий А. Б.	
РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ РАЗВИТИЯ СОСТАВА И СОДЕРЖАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ	100
ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
Микитюк П. П., Фецович Т. Р.	
АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ КОРЕЛЯЦІЙНО- РЕГРЕСІЙНОГО МЕТОДУ	105
Чернышева З. Д., Попкова О. Н.	
РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА	112
Кундря-Висоцька О. П.	
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА: НЕОБХІДНІСТЬ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ	118
Гринів Б. В.	
ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	123
Зимакова Л. А., Зубова Н. Г.	
ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕМАТИЧЕСКОГО МОДЕЛИРОВАНИЯ ДЛЯ АНАЛИЗА НА ПОДГОТОВИТЕЛЬНОМ ЭТАПЕ ИНВЕСТИЦИОННО- СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	128
Зазерська В. В., Юрчик В. І.	
ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЖКГ В ПЕРІОД ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ГАЛУЗЗЮ	132
КОНТРОЛЬ І АУДИТ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА	
Давидов Г. М., Шалімова Н. С.	
СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СПІВТОВАРИСТВІ	136
Проскуріна Н. М.	
АУДИТ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ НАПРЯМОК РОЗВИТКУ АУДИТУ	144
Дорош Н. І.	
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ	148

Рудницький В. С.	
ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ В АУДИТІ	153
Волков Д. П.	
СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВИМІРУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	159
Воронко Р. М.	
ПРЕДМЕТНА СФЕРА І ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ	163
Бойко Р. В.	
ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У БУДІВЕЛЬНІЙ КОМПАНІЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ	169
ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ	173

СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

УДК 657.01

Chluska J.

CHANGES IN THE POLISH ACCOUNTING LAW IN 1994-2014

Summary. Accounting in Poland is conducted in accordance with the Accounting Act of 29 September 1994 and other legal acts issued based on this Act. In the past 20 years, Polish accounting law has been amended, taking into consideration the changing international regulations and conditions of business operation. The purpose of this article is to present the evolutionary changes which Polish accounting law has undergone for the last twenty years.

Keywords: Polish accounting law, accounting, principles of accounting

Хлуска Й.

ЗМІНИ У ЗАКОНОДАВСТВІ В ГАЛУЗІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ПОЛЬЩІ У 1994-2014 РР.

Анотація. Бухгалтерський облік в Польщі ведеться згідно Закону “Про бухгалтерський облік” від 29 вересня 1994 року та інших правових актів, що видані на підставі цього Закону. В останні 20 років у Польщі законодавство у галузі бухгалтерського обліку зазнало змін, з урахуванням змін у міжнародних правилах і умовах здійснення господарської діяльності. Мета цієї статті полягає у розкритті еволюційних змін, яких зазнало у Польщі законодавство в галузі бухгалтерського обліку за останні двадцять років.

Ключові слова: норми бухгалтерського обліку у Польщі, облік, принципи обліку

1. Introduction

Since the nineties of the 20th century, Poland has been reforming accounting policy for business entities through orientation of the principles of accountancy towards international solutions with respect to the specific nature of operation of business entities under conditions of systematic and economic transformation. Business entities in Poland which have kept accounting books for recent 20 years have implemented changes that occurred in legal acts in their internal accounting systems. The basic legal act that regulates the principles of accountancy in business entities in Poland is the Accounting Act of September 29, 1994 [17]. It is supplemented by executive acts, such as ordinances. The interpretation of the provisions of the Accounting Act is much facilitated by the national standards of accountancy¹. They are considered as a substantive commentary to the Accounting Act [4, p. 27].

Accounting is defined as a “system of continuous recording, presentation and interpretation of the data concerning business activity and property status in a business entity, expressed in cash and balanced numbers” [5, p. 155]. The balance law in Poland defines accounting by listing its basic components. The accounting should be understood as:

- 1) accounting rules adopted (policy);
- 2) keeping the accounting books based on accounting records to present the events in a chronological and systematic order;
- 3) periodical evaluation, through stocktaking, of actual levels of assets and liabilities;
- 4) valuation of assets and liabilities and determination of the financial result;
- 5) preparation of financial reports;
- 6) collecting and filling accounting documents and the documentation as defined in the act;
- 7) auditing and publication of financial reports in the cases under the Act [17, Art. 4].

The fundamental principles of accounting defined by the balance law include the following:

- going concern principle;
- consistency principle;
- accrual basis principle;
- matching principle;
- prudence principle;
- substance over form principle;
- materiality principle;
- accounting period principle.

Using the principle of going concern (Art. 5, Section 2 of the Accounting Act), it is adopted during valuation of assets and liabilities and determination of the financial result that the business entity should

¹ National accounting standards are published by the Accounting Standards Committee.

continue in the predictable future, their business activities with the scope that did not change substantially (they did not plan liquidation, did not start a bankruptcy proceedings or did not change a legal form).

Respecting the principle of consistency (Art 5, Section 1 of the Accounting Act) requires that the adopted principles for recording operations, valuation of assets and liabilities and determination of the financial result and preparation of reports should be the same over individual years. This will ensure comparability of information. The change in the principles can be made from the first day of the financial year as an exception, and for the important and justified causes.

According to the principle of accrual basis (Art 6, Section 1 of the Accounting Act), the accounting books in an entity and the financial result should take into consideration all the incomes generated in the entity and the related costs concerning a particular financial year, regardless of the due date for payment.

Maintaining the matching (Art. 6, Section 2 of the Accounting Act) of the revenues and costs and determination of real financial results necessitates including, in the assets and liabilities for a particular reporting period, of the costs for future periods, revenues for future periods, and the costs related to the given reporting period which will be incurred in the future.

Although referring to balance items, the prudence principle (Art 7, Sections 1 and 2 of the Accounting Act) has also a direct effect on the value of the resultant items. It necessitates taking into consideration, in the financial result of the entity, regardless of the their level, a reduction in the asset's value in use, presentation of only indisputable operating revenues and extraordinary profits and recording all the operating expenses and extraordinary losses, reserves for the known risk, potential losses and effects of other events.

The principle of substance over form (Art. 4, Section 2 of the Accounting Act) manifests in the obligation of recording economic events (including economic operations) in accounting books and financial reports according to their economic contents.

The principle of materiality (Art. 8, Section 1 of the Accounting Act) necessitates such organization of collecting the accounting data that it is possible to separate the data which are essential for determination of property and financial situation of the entity, its financial result and profitability.

The principle of accounting periods leads to the obligation of division of accounting activities into the accounting periods (months, years).

Application of the above specific principles ensures meeting the principle of true and fair view.

The responsibility for accounting in a business entity is taken by the manager in the entity (single- or multi-person body, which is entitled to manage the entity: owner, liquidator, administrative receiver, and administrator). These persons define and update, in a written form, the principles of accounting.

The aim of this paper is to present evolutionary transformations in Polish balance law as a response to socio-economic transitions that have occurred in Poland and Europe. The research tools used in the study included analysis of literature and legal acts.

2. Principles of accounting in 1994-2002

The Accounting Act was created in 1994 and was based on the resolutions of the Fourth Directive of the EEC [2, 16] and the International Accounting Standards (IAS) (versions from 1993 and 1994). The act defined the entities of accounting, basic concepts, and principles of stocktaking, evaluation, preparation and publication of financial statements. It was composed of ten chapters devoted to such problems as:

- a) general regulations for accounting according to the act;
- b) principles of keeping the accounting books;
- c) stocktaking for the balance sheet date;
- d) evaluation of assets and liabilities and determination of the financial result;
- e) financial statement of the entity;
- f) financial statement of the capital group;
- g) auditing and publication of financial statements;
- h) data protection;
- i) legal responsibility;
- j) specific and transitional regulations;
- k) changes in current regulations, final regulations.

The appendices to the act included the methods of presentation of the components of the financial statement separately for the banks, insurers and other entities according to the structure of the financial statement, i.e.:

- a) balance;
- b) profit and loss account;
- c) additional information;
- d) reports on cash flow.

Profit and loss account was prepared by the entities in either comparative or calculation variants. The entities were given the choice between two versions of each variant of determination of the financial result. Both comparative and calculation variant assumed the versions of double-side form (costs and losses on one side and revenues and profits on the other) and single-side form (ladder form). The category of other operating costs and revenues was introduced and defined for the first time. Report on cash flow was supposed to be prepared by separation of cash flow from operating, investment and financial activities, starting from the net profit (indirect method).

Auditing and announcing was performed for e.g. consolidated financial statements of capital groups and annual financial statements of the entities that continued the activities such as:

- a) banks, insurers, entities acting based on the regulation of the securities exchange acts and investment funds acts;
- b) joint stock companies;
- c) other entities, which, in the previous year for which the financial statement was prepared, reached or exceeded the threshold of two of the three following levels:

- mean annual employment of 50 people;
- total of assets in the balance sheet at the end of the financial year: equivalent in Polish currency of at least 1,000,000 euro;
- net revenues on sales of products and goods and financial operations for the financial year were an equivalent in Polish currency of at least 3,000,000 euro.

The statements of the entities that used the Accounting Act and did not meet the above conditions were examined once every three years [16, Art. 64 Sections 1 and 3].

The act was implemented on January 1, 1995 and applied to financial statements for the financial year that started in 1995. A substantial and profound amendment to the Accounting Act was published in 2000 [18].

3. Principles of accounting in 2002-2008

One of the objectives of amendment to the Accounting Act was to implement the resolutions of the IAS more substantially. Progressing economic globalization reoriented the processes of harmonization of Polish accounting towards the solutions used in the world. The amended Accounting Act took into consideration the basic definitions of the assets, liabilities, costs and revenues and other significant concepts according to the conceptual assumptions of the IAS. The basic components of financial statements in individual entities and consolidated financial statements of the capital groups were also consistent with these assumptions.

The amendment also implemented such changes as:

1) the basic concepts were defined (assets, fixed assets, current assets, liabilities, reserves, financial instruments, capital instruments, revenues and profits, costs and losses, extraordinary profits and losses);

2) new parameters of evaluation were defined (fair value, loss of assets' value);

3) deferred income tax was defined anew and the balance method was implemented to determine the deferred income tax and to replace the former result method);

4) the currency exchange differences (except for the cases defined by the Act) were referred to the financial result.

Other important regulations of the amended Accounting Act in terms of valuation of assets and liabilities, costs and revenues include:

1) principle of valuation of investments and financial instruments;

2) valuation of net assets in combined companies;

3) valuation of uncompleted services in long-term contracts;

4) valuation of leasing contracts;

5) principles of creation of reserves and write-downs;

6) principles for valuation of physical fixed assets and current assets.

In terms of preparation of financial statement, the new solutions included:

1) changes in the layout of the balance sheet: a distinct division of assets and liabilities was made into short- and long-term items and items concerning transactions with interrelated and other entities;

2) in the profit and loss account: items presented per account balance (result from selling non-financial fixed assets, result from selling investments, currency exchange differences balance);

3) simplification and specification of the items of cash flow: the possibility of presentation of cash flow

from operating activities using the direct method was introduced ("cash flow statement" was renamed into "cash flow account");

4) introduction of a new component of the financial report: "statement of changes in equity";

5) division of previous additional information into the two parts: "Introduction to financial statement" and "Additional information and explanations". "Introduction to financial statement" is subject to publication if the entity is obliged to publish financial statements;

6) specification and supplementation of forms of capital relationships and preparation of financial statements by the interrelated entities.

Starting from 2000, the financial entities that were subject to the periodical auditing every three years according to the previous version of the Accounting Act were exempt from this obligation. The thresholds of obligatory auditing of financial statements for the entities listed in the Art 64, Section 1 were substantially increased. From 2002, these thresholds are:

- mean annual employment of 50 people;

- total of assets in the balance sheet at the end of the financial year: equivalent in Polish currency of at least 2,500,000 euro;

- net revenues on sales of products and goods and financial operations for the financial year were an equivalent in Polish currency of at least 5,000,000 euro.

Accession of Poland to the European Union in May 2004 brought the necessity of adaptation of Polish Accounting Act to the European solutions. Therefore, the Accounting Act was extended with the provisions that offered possibility or implemented the obligation of using IAS by the entities defined by the Act [15, Art. 2]. The obligation of using IAS concerned the consolidated financial statements of the issuers of securities admitted to public trading and banks.

According to the Article 10 of the Accounting Act, in the case of issues not defined by the act, the business entities that choose the principles of accounting are allowed to use national accounting standards published by the Accounting Standards Committee. In the case of the lack of respective national standard, they are allowed to use IAS. The amended Accounting Act was implemented on January 1, 2002 and was the basis for the financial statements prepared for the year 2002.

4. Principles of accounting in 2008-2014

The Accounting Act was also substantially amended in 2008, with the changes introduced in two stages, from 2008 and from 2009 [14]. The amendment of March 18, 2008, introduced as an act on amending the Accounting Act, implemented the resolutions of the Directive 2006/46/EC of the European Parliament and the Council amending the Directive of the Council 78/660/EEC on annual yearly financial statements of certain types of companies, 83/349/EEC on consolidated financial statements, 86/635/EEC on annual and consolidated financial statements of banks and other financial institutions and 91/674/EEC on annual and consolidated financial statements of the insurance companies (Journal of Laws EU L 224 z 16.08.2006, pp. 1-7). Other changes or supplementations of the regulations of the Accounting Act were also implemented. They

referred to the changing conditions of managing the entities and unified the terms used in different legal acts. Amendment as of March 18, 2008 also referred to such areas as:

- 1) scope of the act and basic concepts;
- 2) obligations of the manager in the entity and other members of the bodies in the entity;
- 3) changes in principles of organization of the accounting system in the entity;
- 4) scope of the stocktaking and principles of balance valuation;
- 5) going concern principle;
- 6) valuation of transactions in foreign currencies;
- 7) results of application of the principles of prudence and matching;
- 8) informational scope of the financial statement and the statement on activities;
- 9) examination, approval and publication of financial statements and division of the financial result;
- 10) combination of business entities;
- 11) consolidation of financial statements of the capital group;
- 12) other changes.

Following the above amendment, the Accounting Act defines the principles of accounting and the methodology of auditing financial statements by statutory auditors. The provisions of the Accounting Act are used for the following entities with headquarters in the territory of the Republic of Poland:

- 1) commercial law companies (partnerships and corporations, including those in the process of formation) and civil law partnerships as well as other legal entities, excluding the State Treasury and the National Bank of Poland;
- 2) natural persons, civil law companies, registered partnerships of natural persons, limited liability partnerships, if their net incomes on sales of goods, products and financial operations for the previous financial year were an equivalent in Polish currency of at least 1,200,000 euro;
- 3) entities acting based on the regulations of the banking acts, regulations on securities exchange and investment funds, insurance and reinsurance activities, savings and credit unions, organization and operation of pension funds, regardless of the revenues;
- 4) gminas, powiats, voivodeships and their unions, including:
 - a) state, gmina, powiat and voivodeship budgetary entities;
 - b) state, gmina, powiat and voivodeship budgetary enterprises;
 - c) state-owned special purpose funds;
- 5) organizational entities without legal personality with exception of the companies defined in points 1 and 2;
- 6) foreign persons, divisions and representatives of foreign entrepreneurs understood as in the acts on freedom of economic activity;
- 7) entities not listed in points 1 to 6, if they receive subsidies or subventions from the state budgets, budgets in local authorities or special purpose funds for implementation of the tasks commissioned to them – from the beginning of a financial year in which such

subsidies or subventions were granted [17, Art. 2, Section 1].

The act is composed of thirteen divisions which stipulate the basic principles of accountancy in the entities obliged to use them. Since 2009, a new component of the Act is the principles for services of keeping the accounting books.

To date (April 2014), eight national accounting standards have been published:

1. National Accounting Standard No. 1 “Cash flow account” [6].
2. National Accounting Standard No. 2 “Income tax” [7].
3. National Accounting Standard No. 3 “Uncompleted construction services” [8].
4. National Accounting Standard No. 4 “Asset value loss” [9].
5. National Accounting Standard No. 5 “Leasing, rental and holding” [10].
6. National Accounting Standard No. 6 “Reserves, passive long-term prepayments and contingent liabilities” [11].
7. The National Accounting Standard No. 7 “Changes in the principles (policies) of accountancy, estimated values, correcting errors, events occurring after the balance sheet date: reporting and presentation” [12].
8. National Accounting Standard No. 8 “Real estate development” [14].

5. Conclusions

Polish balance law has been amended e.g. because of changes of the international regulations, such as IAS or the Directives by the European Union. On June 26, 2013, the Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council was published. It concerned annual financial statements, consolidated financial statements and the related statements of certain types of entities and amended the Directive 2006/43/EC of the European Parliament and the Council and repealing the Directive of the Council 78/660/EEC and 83/349/EEC [3]. The new Directive 2013/34/UE was published in the Journal of Laws on June 29, 2013 and implemented on the twentieth day after the publication. The member states were obliged to implement the directive until July 20, 2015. The directive is aimed at simplification of financial accounting in small entities.

Balance law in Poland will be also amended as an implementation of the EU regulations in terms of definition of micro-entities. The Accounting Act will regulate the accountancy in the entities that do not run business activity (because they will be considered as micro-entities), where the principles of accounting have been defined to date by the ordinance, i.e. executive act for the Accounting Act. The simplification will consist in the opportunity for preparation of a short financial statement, exemption of micro-entities from preparation of additional information and statement on activities. The principles of valuation of assets and liabilities will also be simplified.

It has been emphasized in the literature, that the basic parameters which determine the specific nature of the accounting practice include e.g. political system, level of economic development and objectives for

which financial reporting is performed, sources and authority attributed to accounting standards [1, p. 13]. Accounting in business entities in Poland is changing with modifications of the conditions of existence of entities and legal regulations in Poland and European Union. Changes in the balance law take into consideration the solutions of the International Accounting Standards and EU directives, which was clearly emphasized as one of the basis for formulation of the accounting policy.

REFERENCES

1. Adamek J. Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej / J. Adamek. – Warsaw : CeDeWu.pl, 2012. – 175 s.

2. Fourth Directive, Seventh Directive of the Council of the European Communities, Communication of the European Commission : the Board of the Accountants Association in Poland. – Warsaw, 1998.

3. The Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council was published. It concerned annual financial statements, consolidated financial statements and the related statements of certain types of entities and amended the Directive 2006/43/EC of the European Parliament and the Council and repealing the Directive of the Council 78/660/EEC and 83/349/EEC // [Electronic resource]. – Access mode : http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4920588/20130711_dyrektywa+2013.34.UE.pdf (accessed on March 10, 2014)

4. Hołda A. MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej / A. Hołda. – Warsaw : Wydawnictwo C. H. Beck, 2013. – 382 s.

5. Skrzywan S. Teoretyczne podstawy rachunkowości / S. Skrzywan. – Warsaw : PWE, 1973. – 270 s.

6. Resolution No. 5/11 of the Accounting Standards Committee as of May 10, 2011 on adoption of the improved National Accounting Standard No. 1 “Cash flow account” : the Ministry of Finance 2011 No. 6 // Journal of Laws. – Pos. 26.

7. Resolution No. 7/10 of the Accounting Standards Committee as of April 20, 2010 on adoption of the amended National Accounting Standard No. 2 “Income tax” : the Ministry of Finance 2010, No. 7 // Journal of Laws. – Pos. 31.

8. Resolution No. 9/09 of the Accounting Standards Committee as of October 26, 2009 on adoption

of the amended National Accounting Standard No. 3 “Uncompleted construction services” : the Ministry of Finance 2009, No. 16 // Journal of Laws. – Pos. 88.

9. Resolution No. 2/12 of the Accounting Standards Committee as of February 14, 2012 on adoption of the amended National Accounting Standard No. 4 “Asset value loss” : the Ministry of Finance 2012 // Journal of Laws. – Pos. 15.

10. Resolution No. 16/11 of the Accounting Standards Committee as of December 13, 2011 on adoption of the amended National Accounting Standard No. 5 “Leasing, rental and holding” : the Ministry of Finance 2011, No. 9 // Journal of Laws. – Pos. 52.

11. Resolution No. 7/08 of the Accounting Standards Committee as of October 14, 2008 on adoption of the amended National Accounting Standard No. 6 “Reserves, passive long-term prepayments and contingent liabilities” : the Ministry of Finance 2008, No. 12 // Journal of Laws. – Pos. 90.

12. Resolution No. 6/12 of the Accounting Standards Committee as of April 24, 2012 on adoption of the National Accounting Standard No. 7 “Changes in the principles (policies) of accountancy, estimated values, correcting errors, events occurring after the balance sheet date: reporting and presentation” : the Ministry of Finance 2012 // Journal of Laws. – Pos. 34.

13. Resolution No. 1/2014 of the Accounting Standards Committee as of January 21, 2014 on adoption of the amended National Accounting Standard No. 8 “Real estate development” : Ministry of Finance 2014 // Journal of Laws. – Pos. 5.

14. The Act of March 18, 2008 amending the Accounting Act // Journal of Laws. – No. 63. – Pos. 393.

15. The Act of August 27, 2004 on amendment of the Accounting Act and changes in the act on statutory auditors and their self-government // Journal of Laws 2004. – No. 213. – Pos. 2155.

16. The Accounting Act of September 29, 1994 // Journal of Laws. – No. 121. – Pos. 591 with further amendments.

17. The Accounting Act of September 29, 1994 // Journal of Laws. – 2013. – Pos. 330.

18. The Act of November 9, 2000 amending the Accounting Act // Journal of Laws. – No. 113. – Pos. 1186.

ОПТИМІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТООБОРОТУ В ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОМУ КОНТУРІ УПРАВЛІННЯ

***Анотація.** Досліджено, що важливим аспектом належної організації інтегрованої системи обліку та звітності є оптимізація документообороту. Доведено, що документооборот корпоративних об'єднань складається з багатьох інформаційних потоків, яким дана відповідна характеристика. Доповнено загальноприйнятну класифікацію інформаційних потоків для корпоративних об'єднань. Обґрунтовано необхідність використання типових форм документів і розробку внутрішньокорпоративних, які є інформаційною базою документообороту. Виділено чотири етапи формування документообороту і п'ять етапів формування внутрішніх звітів у корпоративному об'єднанні, дано їх характеристики. Визначена загальна процедура оптимізації та місце документообороту в обліково-контрольному контурі управління.*

Ключові слова: документооборот, інформаційний потік, документ, графік документообороту, корпоративне об'єднання, інтегрована облікова система, внутрішній звіт

Kutsyk P.

DOCUMENT CIRCULATION OPTIMIZATION IN ACCOUNTING AND CONTROL CONTOURS OF MANAGEMENT

***Summary.** The article is devoted to the consideration of document circulation optimization as an important aspect of proper integrated accounting and reporting system organization. It is also investigated that corporate association document circulation optimization is composed of a variety of information flows. All of these flows are fully described. The generally accepted information flows classification for corporate organizations is supplemented. The necessity of standard forms use and the development of internal corporate ones is proved. The main four stages of document circulation forming and also the main five phases of corporate internal reports forming are distinguished. The general optimization procedure and the role of document circulation in accounting and control contours of management are also determined.*

Keywords: document circulation, information flow, document, document circulation chart, corporation, integrated accounting system, internal report

1. Вступ

Інтегрована система обліку корпоративних об'єднань в широкому змісті – це збір, обробка й оцінка всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень. В ідеалі облік і звітність корпоративного об'єднання повинні ґрунтуватися на даних єдиної **інформаційної системи**, що в подальшому використовуються у процесі складання звітів для зовнішніх користувачів. Одночасно формування внутрішньої звітності здійснюється з використанням тієї ж інформаційної системи. Таким чином, із одних і тих же даних (із визначеним ступенем деталізації) завдяки інтерпретації вихідних даних формують різні звіти. При цьому загальна методологія інформаційних систем удосконалюється для раціонального використання в інтегрованій системі [21, 22].

Виходячи з цього, одним із аспектів організації **інтегрованої облікової системи та звітності** є узгодження інформаційних потоків, тобто формування оптимального документообороту.

Враховуючи, що в українському законодавстві відсутні будь-які рекомендації щодо питання організації документообороту, кожне підприємство (корпоративне об'єднання) має можливість чи необхід-

ність організувати документооборот на власний розсуд, відповідно до потреб та виходячи з можливостей.

Проблемам дослідження документопотоків підприємства присвячені роботи вчених А. П. Бикової, П. С. Безруких, А. М. Галагана, С. К. Тагура, А. С. Маргуліса, В. С. Леся, А. Н. Сушкевича, П. П. Німчинова, Т. П. Смержанюка, Т. В. Шрама, Ф. Б. Рогальського, І. Д. Фаріона, І. В. Перезови, М. Ю. Карпушенка, В. В. Сопка, В. П. Завгороднього, М. В. Комової, Г. Г. Асеева, С. Сельченкової, Г. В. Беспяньскої, М. П. Бобилевої, Н. Н. Анодиної, Л. А. Пгіциної, Н. В. Рассулової, О. П. Кудря-Висоцької, Я. І. Котдієвої, Г. В. Беспяньскої, А. В. Якіменка [1-7, 9-18, 25-30] та ін. Окремі вчені наводять пропозиції з удосконалення організації документообороту з врахуванням галузевої належності підприємства, його розміру тощо [20, 24].

Незважаючи на широкий спектр досліджень теоретичних і методологічних проблем організації документообороту та використання його для належного інформаційного забезпечення управління господарюючим суб'єктом, до теперішнього часу залишаються невирішеними або носять дискусійний характер проблеми документообороту корпора-

тивного об'єднання, тобто визначення взаємоузгодженості у вертикально і горизонтально інтегрованих корпоративних структурних підрозділах.

2. Розуміння понятійного апарату: теоретичний аспект

У процесі дослідження виявлено, що організація документообороту є одним із завдань організації обліку на підприємстві [2, 4, 5, 8, 9, 10, 13, 14, 26, 27]. Основні з них вченими формулюються так:

- забезпечення обробки даних за допомогою відповідних процедур, прийомів і способів відповідно до вхідної інформації [11];

- правильне та повне документальне оформлення та своєчасне відображення операцій господарської діяльності в облікових регістрах (А. П. Бикова [1], П. С. Безруких [2], С. К. Татур [3], А. С. Маргуліс [3], В. С. Лень [4]);

- складання на основі отриманого масиву обробленої інформації, зафіксованої у первинних документах і регістрах обліку фінансової звітності, та подання її зацікавленим користувачам [4, 5, 6];

- надання повної та достовірної інформації для потреб управління [3, 4].

Організація документообороту – одне з найважливіших завдань системи управління корпоративного об'єднання. Перш ніж досліджувати це питання, доцільно навести визначення понять “документування”, “документ”, “документообіг” (табл. 1).

Згідно з Держспоживстандартом України **документообіг** – це рух службових документів в установі від дати їхнього створення чи одержання до дати завершення виконання або надсилання. Результатом документування є **документ** – зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, що має юридичну силу [17].

Г. Г. Асеев визначає “документообіг” як відображення функцій “діловодства”, досить добре формалізованого в традиційному управлінні в процесі використання його у комп'ютерній індустрії [12].

Головне правило документообігу – документи повинні проходити найкоротшим шляхом, без зворотних переміщень. Тому для усіх документопотоків доцільно обрати найбільш оптимальну обробку, послідовність операцій та переміщення [13].

Н. Н. Анодіна переконана, що основна увага повинна приділятися раціональній організації документообороту, швидкості та чіткості обробки та передачі документів виконавцям [18].

Враховуючи викладене вище, можна стверджувати, що **документування** – це процес створення документів, регламентований процес запису інформації на паперовому чи електронному носії, що здійснюється за певними правилами, встановленими правовими актами. Головне завдання **документообігу** – прискорення руху документів, і чим швидше буде організовано цей процес, тим більшою буде його ефективність, а користувачі змо-

Таблиця 1

Підходи до визначення поняття “документообіг/документооборот” у працях вчених і нормативних джерелах

Автор / Джерело	Визначення поняття
Держспоживстандарт [7]	Документообіг – це рух службових документів в установі від дати їхнього створення чи одержання до дати завершення виконання або надсилання
І. Д. Фаріон [8]	Документооборот – організація руху документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств, організацій до використання для бухгалтерських записів і наступної передачі до архіву називають документообігом (в умовах комп'ютеризації – рухом первинних даних)
М. Ю. Карпушенко [9]	Документооборот – це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів
В. В. Сопко [10]	Документопотік (або потік первинних даних) – це сукупність операцій передавання з одного робочого місця на інше даних, зафіксованих на кількох носіях облікової інформації
М. В. Комова [11]	Документообіг в установі існує у вигляді потоків документів, які циркулюють між пунктами опрацювання інформації (керівниками установи і структурних підрозділів, фахівців)
Г. Г. Асеев [12]	Документообіг – це відображення функцій “діловодства”, досить добре формалізованого в традиційному управлінні в процесі використання його у комп'ютерній індустрії
С. Сельченкова [13]	Документообіг – це “кровеносна система” в організмі підприємства, завдяки якій функціонує апарат управління. Головне правило документообігу – документи повинні проводити найкоротшим шляхом, без зворотних переміщень. Тому для усіх документопотоків доцільно обрати найбільш оптимальну обробку, послідовність виконуваних операцій та переміщення
О. П. Кудря-Висоцька [26]	Документообіг – це впорядкування руху документів (потоків облікової інформації) у просторі (за ділянками обліку від одного до другого виконавця) та часі (у межах визначеного звітного періоду)
П. С. Безруких [2]	Рух документів від складання на даному підприємстві або отримання від інших підприємств до передачі в архів після їх узагальнення та групування називається документооборотом
Г. В. Беспяньська [15]	Під документопотоком розуміється сукупність документів, які виконують певне цільове призначення в процесі документообігу
М. П. Бобылева [16]	Документообіг включає в себе різноманітні технологічні процеси. Уніфікація процесів роботи з документами пов'язана з оптимізацією документообігу та встановленням типових технологій для окремих категорій документів, у тому числі з використанням автоматизованих систем

жуть своєчасно отримати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. **Документооборот** – одна з найважливіших функцій, яка є визначальним фактором формування інтегрованої системи обліку корпоративних об'єднань.

3. Інформаційний потік і документооборот: співвідношення та взаємодія

Оскільки інтегрована облікова система є найбільш повною та достовірною інформаційною системою, вона повинна будуватись, виходячи з цілей підприємства та інтересів зовнішніх користувачів. При цьому повинна забезпечити:

- повноту відображення всіх фактів господарської діяльності. Кожен факт господарської діяльності повинен бути зафіксований у первинному документі, оскільки саме первинні документи, з однієї сторони, є підтвердженням факту здійснення господарської операції, а з другої – на основі даних здійснюються планування та прогнозування діяльності підприємства;

- виявлення прихованих резервів. Облікова система повинна бути побудована таким чином, щоб вже на етапі оформлення первинних документів і, тим більше, при складанні облікових реєстрів проводився аналіз ефективності використання ресурсів;

- відображення фактів господарської діяльності повинне бути побудовано таким чином, щоб виходило не лише з правової форми, але і з економічного змісту фактів і умов господарювання;

- раціональне та економне ведення обліку. При організації облікового процесу необхідно прагнути до того, щоб кожна господарська операція оформлялася лише одним документом, а ряд однотипних операцій – одним зведеним.

Документооборот корпоративних об'єднань складається з багатьох інформаційних потоків, які для різних цілей можна сформувати по різному. Багато з них перетинаються та знаходяться в безперервній взаємодії. Наявність якісних і кількісних характеристик інформаційних потоків, властивих корпоративним об'єднанням, робить можливим проведення їх класифікації для упорядкування механізмів управління інформаційними потоками та формування основи для створення нових механізмів.

Поняття “інформаційний потік” агреговане, воно включає різноманітні види інформаційних потоків, що обслуговують господарську діяльність, тому їх розмаїття можна класифікувати за такими ознаками: за відношенням до підприємства відповідно до рівнів системи управління в організації процесу управління, за ступенем формалізованості, за носіями потоку, за терміновістю, за ступенем конфіденційності інформації, за значимістю, за швидкістю передачі, за сферами охоплення [11].

Однак для більш глибокого розуміння економічної категорії “інформаційний потік” ми пропонуємо доповнити загальноприйнятну класифікацію інформаційних потоків для корпоративних об'єднань такими ознаками: за напрямками діяльності (інформаційні потоки, що описують поточну, фінансову та інвестиційну діяльність підприємс-

тва); за постійністю в часі (дискретні і безперервні інформаційні потоки); за обсягом інформації (короткі і об'ємні інформаційні потоки). Розглянута класифікація дозволяє цілеспрямовано здійснювати аналіз різних видів інформаційних потоків господарюючого суб'єкта.

Сьогодні, як свідчать проведені дослідження діяльності корпоративних об'єднань, успішно використовується кілька методик аналізу інформаційних потоків. Вони різняться прийнятими характеристиками кількості інформації, методами та інструментами аналізу. Найбільш функціональними ми вважаємо такі методи: графічний; графоаналітичний; метод, що використовує мережеві моделі; графічний типу “дерево”; аналіз норм вироблення рішення; модуль-метод; матричне моделювання; семіотичний аналіз; інформаційних зв'язків планових розрахунків; реквізитів; послідовний аналіз завдань управління; аналіз та оптимізація внутрішньокорпоративних документопотоків, за допомогою транспортних моделей; функціонально-операційний аналіз.

Аналіз інформаційних потоків дозволяє вивчити існуючу систему організації позасистемного інформаційного забезпечення, створює основу для подальшого вдосконалення інформаційних зв'язків, оптимізації інформаційних потоків.

Документооборот повинен забезпечити взаємозв'язок різних інформаційних потоків як основу для взаємодії всіх функцій управління. Він повинен забезпечити задоволення інтересів зовнішніх користувачів і надавати інформацію для управління всередині корпоративного об'єднання. Дані, які не відносяться безпосередньо до обліку, але залучені у склад інформаційної моделі, розширюють межі збору, обробки та використання інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Інтегрована система обліку корпоративних об'єднань розширює регулюючу функцію обліку, забезпечує необхідний зв'язок між виробничими, технологічними та економічними службами підприємства. У зв'язку з цим виникає питання про створення інтегрованого документообороту, який би відповідав потребам користувачів.

4. Використання типових форм документів і розробка внутрішньокорпоративних: шляхи вирішення завдання

Документування забезпечує спостереження та первинний контроль за господарською діяльністю корпоративного об'єднання. Оформлення первинних документів є початковою стадією обліку. І саме документ є юридичним підтвердженням здійснення господарської операції та підставою для відображення в бухгалтерському обліку. Правильність заповнення документів є запорукою достовірності та повноти системи бухгалтерського обліку. Для корпоративних об'єднань об'єктивною необхідністю постає організація оптимального документообороту від моменту створення до передачі в архів.

Інформаційною базою документообороту корпоративних об'єднань є первинні документи. Таким чином, інформаційне забезпечення обліку корпо-

ративних об'єднань єдине. Різниця полягає лише в ступені групування, систематизації та обробки цієї інформації відповідно до конкретних цілей.

Система **документування** господарських операцій єдина як для структурних підрозділів (підприємств, що входять до складу об'єднання), так і для головного підприємства, переважно уніфікована, що обумовлено необхідністю упорядкування інформаційних потоків, забезпечення здатності для порівняння даних підрозділів, їх повноти та достовірності, виключення дублювання інформації. Зокрема на даний час використовуються уніфіковані форми первинних документів: з обліку праці та її оплати, з обліку основних засобів, з обліку касових операцій та ін. Типові форми документів обов'язкові для використання на всіх підприємствах. Слід зазначити, що якщо уніфіковані форми первинних документів не забезпечують потреб обліку й управління в інформації, то вони можуть бути доповнені формами, розробленими підприємствами.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, враховуючи особливості своєї діяльності та технології обробки облікових даних, тому реєстри синтетичного й аналітичного обліку для корпоративних об'єднань, їх форму, структуру, способи обробки і групування даних вони обирають на власний розсуд [19]. Сьогодні у працях вчених запропоновано способи (шляхи вирішення проблеми) організації облікового процесу та розроблено документи для відображення інформації за центрами відповідальності та за рівнями управління [20, 24, 25], розроблено відомості для відображення витрат, зведені відомості, накопичувально-групувальні відомості для різних галузей економіки.

У результаті вивчення законодавчої та нормативної бази, спеціальної літератури з питань організації документообігу, а також особисто проведеного дослідження практики цих питань в корпоративних об'єднаннях дозволили зробити висновок, що об'єктивною необхідністю постає приведення первинної та зведеної документації до відповідного виду та розробки її конкретної форми, що дасть змогу не лише вчасно виявляти та реєструвати важливу інформацію, але й надавати її зацікавленим користувачам (апарату управління) в необхідному розрізі, з необхідними параметрами, з необхідним ступенем деталізації та у визначений термін.

При розробці форм первинних документів слід враховувати, що вони обов'язково повинні бути затверджені для застосування на рівні головного підприємства у **альбомах уніфікованих форм первинної документації** (а документи, форма яких не передбачена у альбомах і не затверджена, можуть застосовуватися як додаткова інформація).

Варто зауважити, що мова йде не лише про фіксацію, але й про належне відображення інформації за місцями виникнення (структурні підрозділи, виробничі цехи, дільниці, підрозділи, бригади

тощо) – тобто групування для більш точного, достатнього формування масиву інформації необхідно для цілей управління. Більше того, на кожному рівні (центрі) узагальнення інформації слід використовувати документацію однакової форми, з метою дотримання єдиного її розрізу, а також методики узагальнення. Такі документи будуть корисними не лише для безпосереднього обліку за кожним структурним підрозділом (структурними одиницями, виробничими процесами), а й для цілей калькулювання, контролю, аналізу й управління корпоративним об'єднанням.

Важливе місце у забезпеченні необхідної ефективності управління бухгалтерською документацією підприємства займають таблиць і альбом форм документів бухгалтерської служби. **Табель форм документів** – це підготовлений відповідно діючих на підприємстві правил перелік уніфікованих форм документів, дозволених до застосування структурними підрозділами і посадовими особами. **Альбом уніфікованих форм документів** – це підготовлений відповідно діючих на підприємстві правил збірник уніфікованих форм документів, дозволених для застосування структурними підрозділами та посадовими особами підприємства. Підготовку таблиць і альбому форм документів бухгалтерської служби доцільно проводити одночасно за такими етапами: попереднє вивчення форм документів, що використовує бухгалтерська служба підприємства; уточнення складу та виду форм документів, що підлягають включенню до таблиць форм та альбому форм; уточнення структури таблиць форм та альбому форм; розробка проектів таблиць форм і альбому форм; узгодження і, за необхідності, уточнення проектів; затвердження проектів таблиць форм та альбому форм.

Попереднє вивчення форм документів, що застосовуються в бухгалтерській службі, дозволяє розробникам встановити відповідність складу бухгалтерської документації завданням документального забезпечення діяльності бухгалтерської служби, а також її поточним і перспективним потребам у різних видах документованої інформації. У ході попереднього вивчення визначається (уточнюється) склад і зміст завдань документального забезпечення діяльності бухгалтерської служби, а також ступінь відповідності складу та виду форм документів, що застосовуються бухгалтерською службою, цим завданням.

За підсумками попереднього вивчення розробниками формулюються пропозиції щодо оптимізації складу документації бухгалтерської служби за допомогою його приведення у відповідність до вимог законодавчих і нормативно-правових актів, організаційно-розпорядчих та нормативно-методичних документів галузевих (відомчих) і місцевих органів управління, а також локальних актів підприємства з питань бухгалтерського діловодства. При цьому беруться до уваги і специфічні потреби бухгалтерської служби в окремих видах документованої інформації та (або) формах бухгалтерських документів.

На наступному етапі розробниками проводиться уточнення складу і виду форм бухгалтерських документів, що підлягають включенню до таблиці і альбому. У ході цієї роботи: виявляються форми бухгалтерських документів, що не відповідають чинним на підприємстві вимогам (у тому числі застарілі, недосконалі з точки зору автоматизованої обробки тощо); визначаються форми бухгалтерських документів, які потребують коригування; встановлюються форми бухгалтерських документів, що підлягають розробці “з нуля” у зв'язку зі змінами в нормативно-правовій базі, а також у складі та змісті завдань з документального забезпечення діяльності бухгалтерської служби; у попередні переліки, на основі яких надалі будуть розроблятися проекти таблиця і альбому, включаються нові форми бухгалтерських документів.

Перераховані заходи зазвичай виконуються на основі аналізу документації бухгалтерської служби, що утворилася в попередні два-три роки її діяльності. У підсумку розробляється уточнений перелік форм документів і карти на кожен документ, що підлягає включенню до таблиці (альбому). У картах зазначаються відомості про повне найменування форми документу, її функціональну (структурну) належність, а також про основні етапи підготовки документу: структурний підрозділ (посадову особу) бухгалтерської служби – розробника проекту, необхідність зовнішнього та внутрішнього узгодження, порядок посвідчення документу (підписання, затвердження, проставлення відбитку печатки тощо), одержувач (одержувачі) документу, особливості реєстрації документу, забезпечення контролю за його підготовкою, місце зберігання оригіналу документу (або копії, якщо перший примірник документу відсилається за межі підприємства).

На основі подальшого вивчення сукупності карт:

- встановлюється остаточний склад бухгалтерських документів, що підлягають включенню до таблиця (альбому);

- виробляється попередній відбір зразкових (еталонних) форм відповідних документів у паперовому та (або) електронному поданні.

Уточнення структури таблиці й альбому проводиться з метою визначення способу їх структуризації, а також для попереднього розподілу форм бухгалтерських документів відповідно до передбачуваної структури таблиця (альбому). Пояснимо, що в більшості випадків така структуризація проводиться або за функціональним принципом, або за принципом прямого зв'язку.

Функціональний принцип передбачає структуризацію таблиця (альбому) відповідно до реальних функцій управління діяльністю підприємства та функцій задач документального забезпечення діяльності бухгалтерської служби. У свою чергу, принцип прямого зв'язку передбачає структуризацію таблиця (альбому) відповідно до фактичної організаційної структури бухгалтерської служби. Можливий і комбінований спосіб структуризації, заснований на взаємному поєднанні названих принципів. У цьому випадку структура таблиці (альбому) може

бути організована з управлінських функцій, а “все-редині” цих функцій – за підрозділами, що беруть участь у їх реалізації.

У результаті формується попередній перелік розділів (частин) таблиця (альбому). Уточнимо, що для структури, організованої за функціональним принципом, в якості робочих назв заголовків розділів (частин) зазвичай приймаються найменування відповідних управлінських функцій (комплексів управлінських завдань), а для структури, організованої за принципом прямого зв'язку, – найменування відповідних підрозділів.

На наступному етапі розробники приступають безпосередньо до підготовки проектів таблиці й альбому, використовуючи для цього відповідні бланки (бланки типової форми або розроблені та затверджені внутрішньо на корпоративному рівні). У загальному розробка проектів таблиця і альбому включає:

- вибір способу подання інформації про форми бухгалтерських документів;

- визначення складу даних про форми бухгалтерських документів, порядку їх оформлення;

- визначення способу оформлення титульних сторінок таблиця (альбому), їх службових розділів (частин).

Як правило, таблиць форм документів складається в формі таблиці. У таблиці зазначаються: порядковий номер; найменування форми документа; код форми документа відповідно нумерації типової форми документу (якщо така форма затверджена законодавчо) або до локального класифікатора управлінської документації (далі – ЛКУД) (якщо форма документу розроблена внутрішньо для застосування в корпоративному об'єднанні); найменування структурного підрозділу (посадової особи), відповідального за виконання проекту документу; особливості підготовки проекту документа (необхідність його узгодження, порядок подання на підпис або затвердження, обов'язковість його посвідчення за допомогою відтиску печатки та ін.).

За необхідності у відповідних графах таблиці можуть зазначатися відомості про місце реєстрації документу, забезпечення контролю за його виконанням, термін виконання документа, місце зберігання його першоджерела і копій, адресати документу, строки зберігання та ін. Розміщення документів у межах розділів (частин) таблиця проводиться або в логічній послідовності (основний документ та додатки до нього), або відповідно до нумерації документів за державною класифікацією або ЛКУД (за зростанням номерів).

Складання альбому форм документів зазвичай проводиться в другу чергу і, за суттю, зводиться до послідовного розташування форм бухгалтерських документів у точній відповідності до структури таблиця. При цьому форми документів попередньо обрані з числа відповідних зразків (прикладів) або розроблені відповідно до діючого на підприємстві порядку.

Вибір остаточних варіантів проектів таблиця й альбому проводиться відповідно до вимог, висунутих стосовно змісту та оформлення бухгалтерсь-

кої документації, а також з урахуванням складу та змісту завдань документального забезпечення діяльності бухгалтерської служби. Розробниками повинен також братися до уваги порядок застосування табеля (альбому) структурними підрозділами (посадовими особами) у повсякденній роботі.

Узгодження та, у випадку необхідності, уточнення проектів табеля й альбому проводиться з усіма зацікавленими структурними підрозділами і посадовими особами, уповноваженими здійснювати підготовку та (або) обробку бухгалтерських документів. У процесі узгодження зацікавлені сторони можуть вносити вмотивовані пропозиції, спрямовані на вдосконалення як проектів табеля (альбому) загалом, так і форм окремих документів.

Остаточні уточнені за змістом і структурою проекти належним чином оформляються, після чого подаються на розгляд головного бухгалтера (керівника бухгалтерської служби). На основі документів структурних підрозділів формується табель форм і альбом форм документів підприємства. Після затвердження табеля і альбому форм документів корпоративного об'єднання відповідні виписки передаються для застосування у практичній діяльності. За необхідності виписки тиражуються у достатній кількості примірників – наприклад, за кількістю структурних підрозділів у складі бухгалтерської служби.

Варто зауважити, що у процесі діяльності бухгалтерської служби корпоративного об'єднання до табеля (альбому) форм документів можуть вноситися необхідні уточнення. Як правило, це допускається у випадках: зміни законодавства; введення в дію нормативно-правових актів, організаційно-розпорядчих і нормативно-методичних документів; зміни в системі управління бухгалтерської служби та (або) її організаційної структури; зміни у системі управління корпоративного об'єднання та (або) його організаційної структури.

За відповідних підстав у табелі (альбом) можуть включатися форми документів, необхідність у застосуванні яких бухгалтерською службою обумовлена практичною доцільністю. Крім того, зі складу табеля (альбому) повинні регулярно виключатися форми документів, що не відповідають вимогам нормативно-правової бази, або не задовольняють потреб бухгалтерської служби у забезпеченні документованої інформацією відповідного виду.

5. Формування графіку документообороту: теоретичний аспект і практичний підхід

Як свідчать проведені дослідження, формування інформації за виділеними рівнями у корпоративному об'єднанні (сферами діяльності тощо) потребує закріплення обов'язків формування документів обліку за конкретною особою. Крім того, необхідно чітко визначити термін їх отримання центральною бухгалтерією. Адже часто в корпоративних об'єднаннях спостерігається незлагодженість у часі, протермінування подання внутрішньої документації. Організація документообігу полягає у розробленні найбільш раціональних шляхів руху документів від їх складання до передачі в архів із

зазначенням інстанцій, через які повинен пройти документ, мети і конкретного часу надходження та вибуття документів на кожній інстанції, а також назви посади виконавця, що складає, перевіряє й опрацьовує документ у формі таблиці [26, с. 50]. Виходячи з викладеного вище, постає завдання організації у часі та за виконавцями документообігу корпоративних об'єднань.

Складна організаційна структура корпоративного об'єднання потребує організації облікових робіт децентралізовано, на рівні окремого підприємства або окремих структурних підрозділів. Вважаємо, що функції обліку необхідно перемістити на підрозділи, у яких безпосередньо виникають та здійснюються господарські процеси (операції), а відповідальність покласти на безпосередніх осіб, котрі є виконавцями робіт або керують групою таких виконавців (рівень дільниць, цехів тощо). У такому разі ці відповідальні особи самі зможуть слідкувати за витрачанням ресурсів, що є своєрідним методом аналізу та контролю. Запровадження звітності окремих підрозділів за витрачанням ресурсів закріплює відповідальність за їх розмір за відповідальною особою. А це значно підвищує раціональність витрачання ресурсів, оскільки відповідальною особою постійно буде здійснюватися нагляд.

Розподілення облікових робіт із запропованою деталізацією сприяє підвищенню професійної спеціалізації. Відповідальний за формування за окремим функціональним підрозділом працівник повинен спеціалізуватися на конкретній вузькій ділянці, що підвищить якість виконання складних облікових і аналітичних розрахунків. А вище керівництво корпоративного об'єднання (директор підприємства) буде отримувати уже згруповану інформацію, яка необхідна їм для цілей управління відповідного рівня.

Вцілому формування документообороту можна подати поетапно: 1) спостереження об'єктів обліку та реєстрація інформації; 2) узагальнення інформації; 3) обробка інформації; 4) подання даних.

На першому етапі необхідно визначити основні підрозділи, безпосередніх виконавців, які працюють з певним документом. Для цього варто визначити підпорядкованість підрозділів чи виконавців і розмежувати їх функції за видами робіт, що необхідно здійснити щодо цього документу, на цій підставі формується модель документообігу корпоративного об'єднання. На основі організаційної структури корпоративного об'єднання доцільно скласти схему взаємодії усіх виробничих та управлінських підрозділів з бухгалтерською службою (центральною та її відділами). Потім здійснюється впорядкування та послідовне відображення господарських операцій та інших економічно значимих подій в первинних документах і облікових регістрах.

На другому етапі слід проаналізувати структуру документообігу корпоративного об'єднання. Шляхом групування документів необхідно визначити обсяг (кількість) документів за період, кількість вхідних, групувальних, узагальнюючих, ре-

зультативних, зведених, звітних і визначити, які підрозділи обробляють найбільшу кількість документів, які найбільшу кількість створюють, які потребують найбільше часу на обробку тощо. Зібрані дані підлягають систематизації та групуванню, в процесі чого формуються переліки носіїв інформації, визначається коло користувачів, взаємозв'язок різних показників діяльності підприємства.

Третій етап – обробка інформації – в кожній підсистемі здійснюється відповідно до конкретної цілі та закінчується складанням звітності. Щодо подання даних, то вони подаються у вигляді звітності.

Таким чином, для ефективного управління корпоративними об'єднаннями (підприємствами) та повного задоволення інтересів користувачів документообороту в цілому необхідно трактувати як забезпечення облікового процесу з його аспектами: документооборот кожного структурного підрозділу; документооборот головного підприємства; внутрішня звітність кожного структурного підрозділу корпоративного об'єднання; узагальнена звітність на рівні головного підприємства.

Виходячи з проведених досліджень, можемо визначити критерії, яким повинен відповідати оптимальний документообіг корпоративного об'єднання [7, 12, 13, 17, 27-31]:

- мінімальний термін перебування документів у кожному з підрозділів;
- мінімальна кількість повернень документів на попередні етапи;
- документи передаються вище тим працівникам, котрі повинні обробляти цей документ, щоб уникнути затрат часу, дублювання робіт та їх подвоєння;
- оптимальна кількість виконавців і підрозділів, які є користувачами інформації документа та опрацьовують його;
- документообіг повинен спрощувати облікову роботу корпоративного об'єднання;
- обробка документу по можливості повинна здійснюватися паралельно, щоб скоротити час його перебування у етапі опрацювання.

Від того на скільки дієвий інтегрований документооборот, наскільки ефективно побудований інформаційний обмін, залежить успішність функціонування корпоративного об'єднання в цілому. При формуванні інтегрованого документообороту, насамперед слід керуватися принципом раціональності, відповідно до якого витрати на його побудову повинні виправдати себе ефектом від використання інформації в різних цільових аспектах. При цьому необхідно розуміти, що строк окупності витрат на її впровадження може бути довготривалим.

Як свідчать проведені дослідження, в процесі створення моделі інтегрованої системи обліку корпоративних об'єднань керівництву слід врахувати, що можуть здійснювати вплив такі фактори: організаційно-правова форма корпоративного об'єднання; специфіка господарської діяльності структурних підрозділів та його в цілому; структура управління підприємством; масштаби діяльності підпри-

ємства; рівень стану системи обліку; інформаційні потреби користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх) тощо.

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання. Як стверджує О. П. Кудря-Висоцька, графік регламентує: строки складання, надання та опрацювання первинних документів; перелік документів, час їх просування та опрацювання; посадових осіб, відповідальних за складання документів; порядок передачі документів по інстанціях для опрацювання; строк надходження документів до бухгалтерії; термін опрацювання і проходження документів усередині облікового апарату і завершення всіх робіт за звітний період до складання балансу та звітності [26, с. 59].

Проект графіку документообігу затверджується наказом керівника корпоративного об'єднання (підприємства). Виписки з графіку документообігу передаються виконавцям (відповідним підрозділам, структурним підрозділам, підприємствам, що входять до корпоративного об'єднання) для застосування у практичній діяльності. У процесі організації документообороту корпоративного об'єднання визначають споживачів підсумкової інформації. Для цього спочатку складають перелік адресатів і форм звітності, використовуючи таблиць-календар звітності. Оскільки звітність поділяється на зовнішню і внутрішню, то й таблиць-календар звітності має дві форми (табелі зовнішньої звітності сприяє своєчасності подання звітних даних корпоративного об'єднання до відповідних органів, а таблиць внутрішньої звітності – до внутрішніх користувачів інформації (підрозділів)). Це у свою чергу впливає на організацію робіт підсумкового етапу облікового процесу, оскільки спонукає до визначення: переліку робіт до виконання при заповненні окремих форм звітності; взаємозв'язок окремих форм; склад осіб, які відповідають за підготовку даних для заповнення окремих форм звітності; термін підготовки звітів; спосіб передачі; технічне забезпечення тощо.

Заключним етапом у русі документів на підприємстві є зберігання документів. Первинні документи та облікові реєстри, бухгалтерські звіти, складені на підставі використаних документів, до передачі їх до архіву мають зберігатися чітко встановлений термін в бухгалтерії. Відповідальність за стан зберігання та цілісність документації несуть особи, уповноважені головним бухгалтером чи особою (юридичною або фізичною), яка здійснює бухгалтерський облік на підприємстві. Раціональний документооборот корпоративного об'єднання сприятиме підвищенню своєчасності підготовки та надання необхідної інформації, забезпечення потрібного рівня аналітичності для оперативного прийняття управлінських рішень.

Контроль за дотриманням виконавцями графіку документообороту на підприємстві здійснюється головним бухгалтером.

Таким чином, виділення етапів формування документів і внутрішньої звітності дозволяє визначити послідовність підготовки звітів із встановленням інформації, виконавців, користувачів та термінів. Загалом схема взаємодії служб підрозділів з апаратом управління при формуванні показників внутрішніх звітів, їх агрегування наведена на рис. 1.

З урахуванням підвищення якісного змісту інформації та економічності документообігу за умови збереження його інформаційної ємності автором було проведено дослідження системи інформаційних потоків корпоративних об'єднань. Для проведення аналізу інформаційних потоків використовувалися два методи: графічний і матричний. Це

було обумовлено простотою і наочністю даних методів. Однак використані автором методи не дозволяють досконально і наочно описувати бізнес-процеси, що відбуваються в корпоративному об'єднанні, тобто провідний принцип формування, розробки, впровадження та використання системи управлінського обліку в корпоративних об'єднаннях не дотримується. Тому як напрям удосконалення системи управління інформаційними потоками на досліджуваних об'єктах пропонується оптимізувати діючу систему документообігу і провести регламентацію системи інформаційних потоків управлінського обліку (рис. 2).

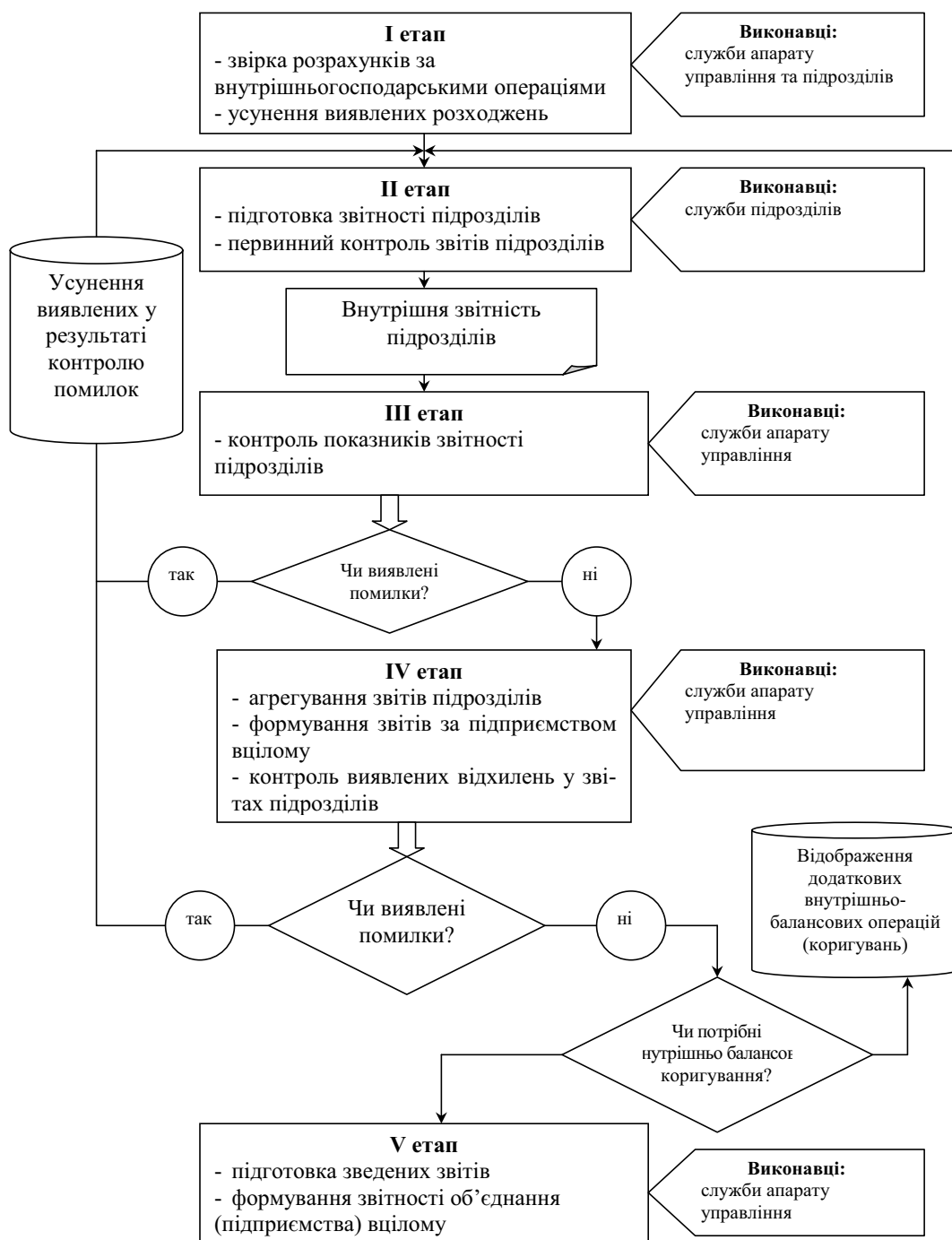


Рис. 1. Схема взаємодії служб підрозділів з апаратом управління при формуванні внутрішніх звітів корпоративного об'єднання (розроблено автором)



Рис. 2. Загальна процедура оптимізації документообороту в корпоративному об'єднанні
(розроблено автором)

6. Висновки

Впровадження запропонованого документообороту в корпоративних об'єднаннях призведе не тільки до економії матеріальних та трудових ресурсів, і, отже, до економічної ефективності, але також і до соціальної ефективності, яка відображає вдосконалення форм та методів управління, упорядкування організаційної структури управління, поліпшення умов праці, зниження трудомісткості, підвищення продуктивності праці в сфері управління, раціональної організації документообігу, оперативності обробки та отримання інформації та ін.

Агрегування інформації, передбачає формування відповідних реєстрів обліку та звітності цілому за корпоративним об'єднанням, здійснення контролю за узгодженістю (несуперечністю) показників службами апарату управління. Контроль результативних облікових показників проводиться на декількох рівнях: при формуванні звітності на рівні підрозділів, при її прийомі службами апарату управління, на стадії агрегування інформації. Варіант автоматизації процесів збору, обробки та контролю звітної інформації визначається матеріальними ресурсами об'єднання.

Застосування розглянутої технології збору та обробки облікової інформації об'єднаннями (компаніями) з децентралізованою бухгалтерською службою, в складі яких є виділені на окремі баланси підрозділи, при незначних фінансових витратах дозволяє вирішити ряд завдань: забезпечити єдність при визначенні показників внутрішньої звітності; підвищити достовірність даних за рахунок посилення контролю за обґрунтованістю формування результативних показників за операціями підрозділів і правильністю їх відображення в обліку; оперативно вносити зміни до звітності господарюючого суб'єкту на стадії її формування; структурувати фінансову інформацію без дублювання показників у зовнішній звітності.

Перевагами розглянутої організації документообороту в корпоративних об'єднаннях є: можливість поступової міни форм внутрішніх звітів у процесі нормального функціонування об'єднання (у розрізі структурних підрозділів); економність у витратах на навчання працівників у період впровадження нових форм внутрішніх звітів і технології їх обробки; модельованість та гнучкість системи внутрішньої звітності, виходячи з існуючих умов господарювання та інформаційних потреб різних користувачів; адаптивність до різних варіантів автоматизації процесів; універсальність, що дозволяє застосовувати в організаціях різних організаційно-правових форм, які здійснюють діяльність у різних галузях економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Быкова А. П. Теория бухгалтерского учета [Текст]: науч. изд. / А. П. Быкова; [под ред. С. А. Щенкова]. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с.
2. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии [Текст]: науч. изд. / П. С. Безруких. – М.: Финансы, 1966. – 207 с.
3. Галаган А. М. Основы бухгалтерского учета [Текст]: науч. изд. / А. М. Галаган; [под ред. С. К. Тагура, А. С. Маргулиса]. – М.-Л.: 1970. – 370 с.
4. Организация бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посіб. / [за ред. В. С. Лєня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
5. Сушкевич А. Н. Организация бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования [Текст]: науч. изд. / А. Н. Сушкевич. – Мн.: Пром.-торговое право, 2004. – 252 с.
6. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / П. П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

7. Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять [Текст]: ДСТУ 2732: 2004 / [розроб.: О. Загорецька, Л. Драгомірова, Л. Кузнецова та ін.]. – К.: Держспоживстандарт України, 2005. – 32 с.
8. Фаріон І. Д. Організація обліку, контролю й аналізу [Текст]: навч. посіб. / І. Д. Фаріон, І. В. Перезова; [за ред. проф. І. Д. Фаріона]. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 714 с.
9. Карпушенко М. Ю. Організація обліку [Текст]: навч. посіб./ М. Ю. Карпушенко. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241 с.
10. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст]: підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.
11. Комова М. В. Діловодство [Текст]: навч. посіб. / М. В. Комова. – Львів: Тріада плюс, 2006. – 217 с.
12. Асеев Г. Г. Методологія підходів до автоматизації документообігу: системи / Г. Г. Асеев // Вісник Книжкової палати. – № 6. – 2004. – С.17-19.
13. Сельченкова С. Документооборот: принципы организации и анализ / С. Сельченкова // Секретарь-референт. – №11. – 2004. – С. 23-26.
14. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання [Текст] : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : МТД, 2008. – 224 с.
15. Беспяньська Г. В. Організація роботи з документами [Текст]: навч. посіб. / Г. В. Беспяньська. – К.: Україна, 2006. – С. 40-59.
16. Бобылева М. П. Эффективный документооборот: от традиционного к электронному [Текст]: науч. изд. / М. П. Бобылева. – М.: МЭИ, 2004. – 172 с.
17. Смержанюк Т. П. Документаційне забезпечення управління [Текст]: наук. вид. / Т. П. Смержанюк, Т. В. Шрам, Ф. Б. Рогальський // [за ред. Ф. Б. Рогальського]. – К.: Вища школа, 2007. – 254 с.
18. Анодина Н. Н. Документооборот в организации [Текст]: науч. изд. / Н. Н. Анодина. – М.: Омега Л, 2006. – 172 с.
19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 16 червня 1999 р. № 999-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
20. Мазуренко О. М. Бухгалтерський облік та аналіз загальновиробничих витрат: теорія, методика, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. М. Мазуренко. – Житомир, 2010. – 21 с.
21. Куцьок П. А. Развитие учетных систем на основе концепций бизнес-аналитики и управления знаниями / П. А. Куцьок // Вестник Астраханского государственного технического университета – 2013. – № 2 (декабрь). – С. 207-212. – (Сер.: Экономика).
22. Куцьок П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П. О. Куцьок // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 52-59.
23. Kutsyk P. O. Development of internal corporate regulations and accounting standards / P. O. Kutsyk // Ovidius University Annals: Economic Sciences Series. – 2013. – P. 199-204.
24. Шелковнікова О. В. Поглиблення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формування витрат підприємств водопровідно-каналізаційного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. В. Шелковнікова. – Львів, 2005. – 23 с.
25. Рассулова Н. В. Методологічні та методичні аспекти обліку природоохоронної діяльності / Н. В. Рассулова // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: зб. наук.-прикладних праць. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, 2007. – Вип. 577. – С. 338-344.
26. Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку [Текст]: навч. посіб. / О. П. Кудря-Висоцька. – К.: Алерта, 2007. – 223 с.
27. Котдієва Я. І. Документообіг: організація та ведення [Текст]: наук. вид. / Я. І. Котдієва. – [3-те вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2002. – 163 с.
28. Беспяньська В. Г. Рационалізація документообігу на підприємстві / Г. В. Беспяньська // Секретар-референт. – № 10. – 2007. – С. 21-25.
29. Гуйда Л. Як правильно налагодити документообіг на підприємстві / Л. Гуйда // Дебет-Кредит. – № 41. – 2000. – С. 10-12.
30. Якименко А. В. Основы документооборота и документоведения [Текст]: прак. изд. / А. В. Якименко. – М.: Экзамен, 2003. – 192 с.
31. Птіцина Л. А. Оптимізація документообороту підприємства для прийняття управлінських рішень / Л. А. Птіцина // Економічний простір. – № 37. – 2010. – С. 241-247.

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН

Анотація. У статті дослідженню еволюцію бухгалтерського обліку з позиції реалізації соціального фактору. При дослідженні використано соціологічний підхід. Обґрунтовано важливість ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку у контексті соціалізації бізнесу.

Ключові слова: соціоорієнтований облік, бухгалтерський облік, соціалізація

Petrenko S.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN THE SPHERE OF SOCIAL RELATIONS

Summary. The article investigates the evolution of accounting from the standpoint of social factor implementation. In the research a sociological approach is used. The importance of maintaining a socially oriented accounting in the context of business socialization is grounded.

Keywords: socio-oriented accounting, accounting, socialization

1. Вступ

Сучасний розвиток соціально орієнтованої економіки, пошук нових підходів до ведення бізнесу та методів прийняття соціально орієнтованих управлінських рішень характеризується суттєвими змінами в соціальній і економічній сферах діяльності компаній. Набуває поширення діяльність компаній, спрямована на зниження соціальної напруженості, поліпшення якості життя населення, захист навколишнього середовища, участь у подоланні соціальних проблем місцевого співтовариства.

Цілком зрозуміло, що розвиток економіки повинен забезпечувати розвиток суспільства в цілому, сприяти підвищенню рівня соціально захищеності населення. Вектор розвитку будь-якого суспільства потребує досягнення максимально можливого рівня узгодження суспільних інтересів. У зв'язку з цим виникає необхідність наближення та адаптації завдань бухгалтерського обліку до суспільних інтересів. За таких умов ведення бухгалтерського обліку, який би враховував не тільки фінансові результати діяльності компанії, а й соціальні (екологічні, трудові), забезпечував достовірною і повною інформацією, є вкрай необхідним.

Дослідженню питань вивчення бухгалтерського обліку з позицій соціальних явищ та соціальних відносин присвячені роботи таких зарубіжних вчених, як А. Раппапорта [4], А. Белкаоя, Ф. Бімса, П. Ферта, О. Літлттона [2], В. Циммермана [2], Н. Бедфорда, Ф. Ніколса [3]. Серед вітчизняних вчених уваги заслуговують роботи Г. Г. Кірейцева, С. Ф. Голова, О. М. Петрука, І. В. Жиглей, С. Ф. Легенчука, М. С. Пушкаря [13-15], М. Г. Чумаченко, Ф. Ф. Бутинця, Н. М. Малюги, Л. В. Чижевської.

Питанням, пов'язаним із дослідженням соціальної відповідальності бізнесу, присвячена значна кількість наукових праць зарубіжних і вітчизняних вчених. Серед них варто виділити праці: Н. Бедфорда, Г. Боуена, О. Березіна, Н. Возницької, В. Воробей [6], Л. Грицини [8], І. Жиглей [5], В. Жука

[10], Е. Карнегі, А. Керолла, Ф. Котлера [11], Ж. Пішара, М. Пушкаря, Л. Чижевської, І. Царик.

Враховуючи ґрунтовні надбання науковців в питаннях соціалізації бізнесу та соціалізації бухгалтерського обліку, слід зазначити, що велике коло питань залишилося невирішеним. Зараз, під впливом становлення соціально орієнтованої економіки не виникає ніяких сумнівів у необхідності розширення меж бухгалтерського обліку та традиційної фінансової звітності. Попри це вивченню бухгалтерського обліку з позиції, яка б дозволила приділити максимальну увагу потребі окремих груп суспільства у відображенні результатів діяльності, приділяється надзвичайно мало уваги. Залишається невизначеною низка завдань теоретичного та методологічного характеру щодо питань соціально орієнтованого бухгалтерського обліку і відповідних форм звітності. Також недостатньо уваги приділяється вивченню проблем бухгалтерського обліку з позиції, яка б дозволяла сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності підприємства.

Метою статті є дослідження еволюції бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу. Поставлена мета передбачає вирішення певного кола завдань у логічній послідовності, а саме: 1) дослідити сутність соціологічного підходу та проаналізувати соціальну значимість бухгалтерського обліку; 2) сформулювати визначення дефініції “соціально орієнтований бухгалтерський облік”; 3) обґрунтувати важливість ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку у контексті соціалізації бізнесу шляхом виявлення взаємозв'язку між соціально відповідальною діяльністю компанії та її фінансовими результатами.

2. Теоретичний аспект розвитку бухгалтерського обліку

Протягом усього процесу розвитку бухгалтерського обліку вченими використовувалися різні

підходи до визначення сутності та призначення обліку. Акцентували науковці виключно на методологічній площині досліджень [1, 2, 3]. Проте не можна стверджувати, що саме питання методології формують цінність облікової науки. Поява давніх цивілізацій (Єгипет, Шумерія, Вавилон, Китай) дала поштовх розвитку обліку, який ґрунтувався як на тогочасних досягненнях наукових пізнань (писемність, математика, астрономія, землеробство тощо), так і на досвіді людей про економічні процеси та явища в цілому. Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки – споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їх запису на матеріальних речах (в Єгипті на папірусі, в Шумерії на глиняних табличках тощо) була визначальною, як засобу відображення тих чи інших подій, що цікавили окремі групи соціуму. Методологію необхідно розглядати як один із факторів впливу на облік задля правильного відображення подій, що викликають інтерес окремих груп соціуму, адже спосіб пізнання об'єктів обліку повністю залежить від ступеня розвитку цього соціуму та культурного середовища.

3. Підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку

Аналіз наукових праць з історії розвитку науки про бухгалтерський облік дозволяє стверджувати, що тривалий час дослідження питань становлення і розвитку бухгалтерського обліку проводилися без врахування соціальних явищ та у відриві від загальносвітового середовища (як економічного, так і культурного, і політичного). Ґрунтовні столітні надбання вчених умовно можна звести до чотирьох підходів з вивчення сутності бухгалтерського обліку:

- філософський (Ф. В. Єзерський, Я. М. Гальперін, А. Хаар);
- документальний (В. Ф. Широкий, Б. Пендорф, Ф. Меліс);
- синтетичний (А. І. Галаган, Н. С. Помазков, А. І. Лозінський);
- аналітичний (О. Ч. Літлтон, Б. С. Ямей, Н. Р. Вейцман).

Завдяки наведеним підходам наука про облік стала розвиватися на методологічній основі у відриві від реальних запитів економіки та потреб суспільства, адже науковці зосередилися виключно на питаннях другорядних: що є предметом і методом; класифікація рахунків та типів змін у балансі внаслідок господарських операцій тощо. Такий вузько спрямований підхід негативно позначився на іміджі науки про бухгалтерський облік, тому що не враховував потреби зацікавлених користувачів, а відтак не мав зв'язку із суспільством.

Результати дослідження сутності підходів з вивчення бухгалтерського обліку (його історії) свідчать про те, що розвиток суспільства постійно обумовлював ускладнення обліку та, як наслідок, виникнення нових підходів, які найбільш точно відповідали тогочасному розвитку як наукових знань, так і суспільства в цілому.

Певною мірою жоден з описаних підходів не відображає того, яким чином спеціалізовані знання про бухгалтерський облік залежать від соціальних і культурних умов, в яких вони створювалися та модифікувалися. Враховуючи той факт, що поява обліку пов'язана із необхідністю задовольнити інформаційні потреби окремої групи соціуму, виникає необхідність у вивченні бухгалтерського обліку через соціологічний підхід, який би гармонічно поєднував теоретичні наукові знання із досвідом та цінностями суспільства.

Слід погодитись із думкою вчених (М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка), що соціологічний підхід слід розглядати у двох напрямках:

- перший – пов'язаний із тривіальними міркуваннями та знаннями, що ґрунтуються на здоровому глузді та щоденному досвіді людей;
- другий – пов'язаний із науковою систематизацією та спеціалізованими знаннями [15, с. 11].

Окреслені напрями перетворюють наявні підходи з вивчення бухгалтерського обліку на такі, які безпосередньо створюють спеціалізовані наукові знання (йдеться про філософський, документальний, синтетичний підходи) та які модифікують і підкріплюють ці знання досвідом практичної діяльності (йдеться про аналітичний підхід).

Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень передбачає виконання відповідними особами комплексу певних дій. У випадку бездіяльності таких осіб бухгалтерський облік припиняє існування за визначенням.

Отже, основною властивістю бухгалтерського обліку є його належність людині – суб'єкту, без якого він не може існувати. Бухгалтерський облік не може існувати завдяки виключно методу бухгалтерського обліку, а існує завдяки особам, які використовують та реалізують цей метод. Саме тому розглянемо розвиток бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.

Аналіз облікових процесів, які відбувалися в Стародавньому світі, дозволяє зробити висновок про те, що облік раннього періоду становлення спирається на три науки: писемність, математику та економіку [14, с. 24]. І це цілком зрозуміло, адже облік не міг виникнути раніше, ніж писемність та математичні знання.

Писемності в еволюції суспільства надано велике значення, оскільки вона здавна служила засобом спілкування, матеріального втілення мислення. За допомогою письма здійснюється комунікація між будь-якими суб'єктами будь-якого процесу. Саме з появою писемності виникає необхідність фіксації процесів ділового життя на певних носіях інформації.

В обліку відображалися не всі повідомлення, а лише ті, які представляли інтерес для певної групи осіб, та мали виключно економічну (майнову), правову, договірну природу. Дані, які не зафіксовані на

таких носіях, навіть якщо вони відбулися, для обліку не мали ніякого значення.

Значення математики в загальному її виначненні полягає у досягненні впорядкованості та порядку. Для реалізації мети господарювання необхідна інформація, яка б фіксувала факти і події та визначала відхилення фактичних значень параметрів від бажаних. Роль засобу отримання таких даних виконувала система бухгалтерського обліку, яка ґрунтувалася на математичних досягненнях тогочасної науки [15, с. 25].

Економічні стосунки в суспільстві (розподіл землі, оренда майна, торгівля, формування ціни, сплата податків і боргових зобов'язань) потребують письмових свідчень, вартісної оцінки, хронології та, врешті-решт, систематизації інформації з метою підтримання порядку та правосуддя. Суспільство не могло існувати без системи обліку, оскільки вона є засобом вимірювання й упорядкування економічного базису і відносин між членами суспільства, а з іншого боку, методологія обліку з плином часу починає підпорядковуватися державі, яка регламентувала способи його ведення, форму, звітність, основні показники тощо [13, с. 24].

Кожна із цивілізацій розвивала та збагачувала облік, який виник з банальних потреб матеріального виробництва та досяг рівня наукового знання.

Поява грошей (перші монети виникли в V ст. до н.е.) призвела до виникнення нового прийому – оцінки, яка проводилася у випадках, коли гроші виступали функцією міри вартості.

Відбувається розподіл обліку на патрімональний та камеральний. У першому – акцент на облік майна, у другому – на відображення обліку грошей. У патрімональному обліку гроші виступають як функція міри вартості, в камеральному обліку – як засіб платежу. Бажання і необхідність виявляти фінансовий результат господарської діяльності призвели до розділення патрімонального обліку на уніграфічний (простий запис) і диграфічний (подвійний запис).

Подальший розвиток диграфічного обліку відбувався за двома напрямками. Перший базувався на тлумаченні фактів господарського життя з позицій юриспруденції, другий – розглядав їх як економічні категорії. При цьому виникало питання про перевагу форми (право) над змістом або змісту (економіки) над формою.

Бажання пізнати зміст процесів і зробити бухгалтерську процедуру більш ефективною призвело до виникнення умовних категорій (баланс, прибуток, собівартість, витрати виробництва та обігу тощо). Як наслідок – досвід людей, які займалися обліковою справою, ще більш віддалився від конкретної реальної дійсності, а наукові знання вже остаточно сконцентрувалися виключно на методичних питаннях обліку.

Тим не менше, розвиток економіки поступово змінював завдання бухгалтерського обліку. Так у середині XIX ст. Е. Леоте та А. Гільбо визначили та обґрунтували такі завдання обліку:

– рахункові, які пов'язані з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків,

сутності фактів господарської діяльності, оцінки тощо;

– соціальні, які повинні відображати інтереси сторін, зацікавлених в обліковій інформації;

– економічні, які повинні дозволяти за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства [16, с. 91].

Багато століть бухгалтерський облік існував як практична діяльність (рахівництво), що складалася з набору процедур та вибору між ними.

Бухгалтерський облік тривалий час був суто внутрішньою справою купця і вся облікова інформація була конфіденційною. Генезис таких наук як арифметики, права, політичної економії слугував фундаментом для розвитку бухгалтерського обліку.

У середині XIX ст. були закладені основи бухгалтерської науки, сформульований і обґрунтований її категорійний апарат. Якщо до кінця XIX ст. переважала юридична інтерпретація обліку, то з початку XX ст. отримало визнання економічне його розуміння. Обидва наукові напрями співіснували, час від часу вплив одного посилювався, іншого слабшав, але жодна з доктрин не мала панівного становища, і жодна з них не зникла.

У XX ст. в цілому змінилася та трансформувалася природа рахунків, вони перестали відображати досить точні юридичні явища і почали концентрувати рух інформації. Кожен рахунок є так званою “чорною скринькою”, який має вхід (дебет) і вихід (кредит).

На цьому етапі було усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп суспільства, які приймають участь у господарських процесах, та як наслідок, інформація бухгалтерського обліку постає в різних видах: так званий податковий облік (податкові розрахунки) ведеться в інтересах держави, фінансовий облік – в інтересах різних зацікавлених користувачів (власників, інвесторів, кредиторів), управлінський облік – для потреб адміністративного персоналу.

4. Сучасне розуміння соціально орієнтованого бухгалтерського обліку

На сучасному етапі розвитку економічної думки мета обліку підпорядковується суспільним цілям – організації ефективного функціонування господарського механізму, сутність якого полягає в тому, щоб при обмежених ресурсах досягти максимально можливого позитивного результату.

Суб'єктами, що створюють мету обліку, можуть бути як суспільство, яке прагне упорядкувати правила відображення інформації в стандартизованій формі, так і окремі групи зацікавлених користувачів, яким крім інформації із стандартизованих форм необхідна додаткова інформація для прийняття певних управлінських рішень.

Вектор зростання соціально-економічної значущості бухгалтерського обліку має бути направлений на поєднання розвитку всіх його складових (розвитку науково-технічного, організаційного, методологічного забезпечення, розвитку та посилення впливу в соціально-економічному середовищі то-

що), де визначальними мають бути верхні щаблі ієрархії.

Соціально-економічні зміни ХХ-ХХІ ст. призвели до необхідності модифікації бухгалтерського обліку. Необхідність ведення обліку, який би враховував та формував показники, що відображають соціальні наслідки діяльності суб'єкта господарювання, обумовлює зростання ролі соціальних відносин в системі бухгалтерського обліку. Саме розуміння соціальної значимості бухгалтерського обліку дозволяє:

1) ідентифікувати реальне місце обліку в суспільстві, оцінити власний соціальний статус і застосовувати адекватні дії у професійній діяльності з метою уникнення соціальних конфліктів;

2) уникнути негативних наслідків суб'єктивної інтерпретації бухгалтерських даних;

3) адаптуватися компаніям в умовах соціального середовища, що відрізняється від умов власної соціалізації, покладаючись не на інтуїцію, а на розуміння природи соціальних явищ;

4) посилити науково-аналітичний потенціал бухгалтерів, зацікавлених не тільки у забезпеченні технічної сторони обліку, але й у можливості формування інформації для певних користувачів з урахуванням їх потреб з метою прийняття управлінських рішень;

5) визначити критерії ефективності управлінських рішень з точки зору їх впливу на суспільне життя [5, с. 23].

Необхідною умовою формування сучасного механізму управління і підвищення його ефективності є розвиток концепції соціальної відповідальності бізнесу, складовою якої має бути ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку та складання соціальних звітів.

Поняття соціальної відповідальності бізнесу (далі – СВБ) було введено в 1950-ті роки і розвивалося паралельно із зростанням корпорацій і їх виходом на світовий ринок. Необхідно відзначити, що СВБ є добровільною діяльністю суб'єктів господарювання приватного і державного секторів, спрямована на дотримання визначених стандартів операційної та виробничої діяльності, соціальних стандартів і якості роботи з персоналом, мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище тощо з метою вирівнювання наявних економічних і соціальних диспропорцій; створення довірливих взаємовідносин між бізнесом, суспільством і державою; покращення результативності бізнесу та показників прибутковості у довгостроковому періоді.

Аналіз економічної літератури [1-16] дозволяє стверджувати, що до сьогодні не існує єдиного загальноприйнятого визначення СВБ, оскільки вчені, міжнародні організації, вітчизняні компанії характеризують дане явище з різних сторін: з точки зору етичної поведінки, сталого розвитку, навколишнього середовища тощо.

Проаналізувавши існуючі визначення СВБ, найбільш точним, на наш погляд, є наступне: соціальна відповідальність бізнесу – це самостійна, ініціативна, систематична діяльність підприємства,

яка здійснюється задля задоволення інтересів всіх груп зацікавлених користувачів на взаємовигідних умовах з метою досягнення як економічних, так і соціальних результатів [8, с. 9].

У сучасному світі соціально відповідальна діяльність бізнесу є загальноприйнятим правилом, якого дотримується значна кількість великих, середніх і навіть малих компаній по всьому світу. З огляду на надзвичайну суспільну та економічну користь, що містить у собі соціальна відповідальність бізнесу, питання її розвитку належать до сфери особливої уваги органів державної влади багатьох країн світу та провідних міжнародних організацій. Проявом цієї уваги є розроблення стандартів СВБ і заходів зі стимулювання бізнесу до соціально відповідальної діяльності.

Отже, можна стверджувати не тільки про соціальний ефект (зростання іміджу) від впровадження заходів СВБ у діяльність компанії, а й про економічний ефект (зростання фінансових результатів).

Цілком зрозуміло, що для визначення рівня соціальної відповідальності потрібна повна, достовірна та аналітична інформація про всі напрями діяльності компанії. Формування такої інформації неможливе без організації відповідної системи бухгалтерського обліку.

Поняття соціально орієнтований бухгалтерський облік є достатньо новим для економіки України. В сучасній теорії і практиці бухгалтерського обліку надзвичайно мало уваги приділяється питанням соціально орієнтованого обліку, незважаючи на те, що процеси соціалізації суспільства відносяться до найбільш актуальних. Проаналізувавши поняття “соціальний облік” “соціально орієнтований облік” “облік соціально відповідальної діяльності” слід зазначити, що серед зарубіжних і вітчизняних науковців не існує єдиної думки щодо сутності такого обліку. Аналізуючи різноманіття положень науковців, не виникає ніяких сумнівів в необхідності розширення меж традиційного обліку. Автор погоджується з тим, що соціально орієнтований бухгалтерський облік має враховувати дії компанії (її суб'єктів) для відображення наслідків своєї діяльності перед суспільством.

Отже, з урахуванням вищезазначеного нами запропоновано **власне визначення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної і неупередженої інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (заходів).

Саме ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку дозволить компанії не тільки своєчасно реагувати на явища зовнішнього середовища (економічної, екологічної, соціальної політики, зміни нормативно-правового регулювання тощо) та пристосовуватися до нього, а й дозволить проаналізувати та визначити свій власний вплив на це середовище (забруднення навколишнього середовища, фінансування соціальних ініціатив тощо).

5. Висновки

Отже, вивчення процесів еволюції бухгалтерського обліку у суспільстві дозволило розглянути його з позиції соціологічного підходу, який концентрується на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності. Аналіз соціальної значимості бухгалтерського обліку дозволяє ідентифікувати місце бухгалтерського обліку в суспільстві як процесу, який повинен формувати показники, що відображають наслідки соціальної діяльності суб'єкта господарювання, оскільки без якісно сформованої облікової інформації неможливо проінформувати суспільство про результати своєї діяльності. Це стало підґрунтям до формування власного визначення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної та неупередженої інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (заходів).

Важливість ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку та складання звітності для здійснення соціально відповідальної діяльності є вкрай необхідним. Для визначення рівня соціальної відповідальності потрібна повна, достовірна та аналітична інформація про всі напрями діяльності компанії. Формування такої інформації неможливе без організації відповідної системи соціально орієнтованого бухгалтерського обліку та звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Corporate Ethics: A Prime Business Asset / J. Keogh. – Washington, DC: The Business Roundtable, 2009. – 78 p.
2. Littleton A. C. Accounting Theory: Continuity and Change / A. C. Littleton, V. K. Zimmerman. – N.Y., 1962. – P. 261-262.
3. Nickols F. The Accountability Scorecard: A Framework for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements / F. Nickols. – Robbinsville, NJ : The Distance Consulting Company, 2000. – P. 48-67.
4. Rappaport A. Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports / A. Rappaport // The Accounting Review. – 1964. – October. – P. 954.

5. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст] : монографія / І. В. Жиглей. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 495 с.

6. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К. : Представництво ООН в Україні / Ініціатива Глобального договору в Україні. – 2010. – 84 с.

7. Глобалізація і безпека розвитку [Текст] : монографія / [О. Г. Білорус, Д. Г. Лук'яненко та ін.] – К. : КНЕУ, 2001. – 733 с.

8. Грицина Л. А. Механізм формування корпоративної соціальної відповідальності в управлінні підприємством / Л. А. Грицина ; автореф. дис. канд. екон. наук. – Хмельницький : ХНУ, 2009. – 20 с.

9. Гришкін В. О. Соціалізація економіки України: теорія, методологія, перспективи [Текст] : монографія / В. О. Гришкін. – Дніпропетровськ : Пороги, 2005. – 498 с.

10. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С.14-22.

11. Корпоративна соціальна відповідальність. Як зробити якомога більше добра для вашої компанії та суспільства / Ф. Котлер, Н. Лі. – Ж. : Изд-во А. Капусты, 2005. – 302 с.

12. Нагорнов А. В. Исследования социальной ответственности компании / А. В. Нагорнов, М. С. Солнцева // Корпоративные финансы. – 2010. – № 2 – С. 119-120.

13. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

14. Пушкар М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

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

16. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСИРОВАНИЯ НЕОСЯЗАЕМЫХ АКТИВОВ ЧАСТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. Рассмотрена сущность неосязаемых активов частного предприятия. Определено их место в предпринимательской деятельности и обеспечении получения конкурентного преимущества в условиях рыночных отношений. Рассмотрены особенности финансирования неосязаемых активов на частном предприятии.

Ключевые слова: неосязаемые активы, неосязаемый капитал, конкурентные преимущества, бухгалтерский баланс, финансирование, стоимость, инвестиции, капитализация, риск, управление, долгосрочные и краткосрочные активы

Приймачук І. В.

ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСУВАННЯ НЕВІДЧУТНИХ АКТИВІВ ПРИВАТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Розглянуто сутність невідчутних активів приватного підприємства. Визначено їх місце у підприємницькій діяльності та забезпеченні отримання конкурентної переваги в умовах ринкових відносин. Розглянуто особливості фінансування невідчутних активів на приватному підприємстві.

Ключові слова: невідчутні активи, невідчутний капітал, конкурентні переваги, бухгалтерський баланс, фінансування, вартість, інвестиції, капіталізація, ризик, управління, довгострокові і короткострокові активи

Prijmachuk I.

PECULIARITIES OF PRIVATE ENTERPRISE INTANGIBLE ASSETS FINANCING

Summary. The essence of intangible assets of private enterprise is considered. Their place in business activity and the competitive advantage obtainment in the conditions of the market relations are defined. The features of intangible assets financing in a private enterprise are examined.

Keywords: intangible assets, intangible capital, competitive advantages, balance sheet, financing, cost, investments, capitalization, risk, management, long-term and short-term assets

1. Вступление

В последние десятилетия произошли существенные изменения. В быстро изменяющейся экономической среде именно неосязаемые активы во многом обуславливают возникновение уникальных конкурентных преимуществ частного предприятия. В этой связи степень влияния неосязаемых активов на результативность функционирования современного частного предприятия возрастает и в ряде случаев начинает превышать роль материальных и финансовых активов.

Получение дополнительного дохода за счет уникальных конкурентных преимуществ, приобретенных вследствие использования неосязаемых активов, становится объектом внимания современных частных предприятий, поскольку именно эти преимущества способны сыграть решающую роль в повышении конкурентоспособности белорусских частных предприятий. Поэтому в настоящий время наиболее остро встает вопрос о необходимости

определении места и особенностей финансирования неосязаемых активов в системе бизнеса.

Исследования по отдельным формам неосязаемых активов предприятия проводились учеными более двухсот лет. Общеизвестны исследования в этом вопросе экономистов Йозефа А. Шумпетера, Людвиг фон Мизеса, Израэля М. Кирцнера и др. Из современных экономистов можно отметить работы Б. Мильнера, Э. Брукинга [2] и др.

Целью исследования является изучение и дальнейшее развитие форм функционирования неосязаемых активов и анализ механизма их финансирования в условиях глобализации экономики.

2. Формы функционирования неосязаемых активов

Действующее предприятие, независимо от того, является ли оно производством или оперирует в сфере торговли либо сервиса, располагает частью дополнительной ценности со знаком “+” или “-”, возникшей в результате оборота капитала, которая не отображена в официальных бухгалтерских отчете-

тах. Будем называть эту стоимость неосязаемым капиталом. Неосязаемый капитал имеется на работающих предприятиях. Его объем равен той дополнительной стоимости, которую может получить на рынке владелец бизнеса сверх цены собственных чистых активов или в случае отрицательной стоимости, которая уменьшит стоимость бизнеса.

Большинство собственников не знают и не подозревают, насколько велик либо мал неосязаемый капитал их предприятий. Практика убедительно доказывает, что часть предприятий, действующих на современном рынке, как бизнес стоят относительно немного и поэтому показателю практически соизмеримы с ценой целостного имущественного комплекса. При наличии значительных персональных и корпоративных обязательств данного бизнеса как целостного имущественного комплекса относительно невысока.

О важности выделения неосязаемых активов свидетельствует высказывание Л. Эдвинссона, о том, что новая сфера создания стоимости в новой экономике – это “так называемая неосязаемая сфера” [1].

По Э. Брукинг: организация – это сумма балансовой стоимости материальных (физических), денежных активов и неосязаемой составляющей [2].

Капитал является лишь числовым выражением того, сколько имущества используется на предприятии; он представляет собой абстрактное выражение конкретного имущества. Однако учтенное на балансе в денежном выражении имущество не идентично общей стоимости хозяйственной единицы: оно является лишь выражением суммарной стоимости отдельных частей находящегося на балансе имущества, в то время как общая стоимость предприятия обычно определяется как величина капитализированного дохода.

Основным источником финансовой информации о предприятии является бухгалтерский учет.

Цель бухгалтерской отчетности должна заключаться в предоставлении необходимой полезной информации всем потенциальным пользователям, заинтересованным в получении информации о финансовом положении и его изменениях, о результатах хозяйственной деятельности предприятия, эффективности управления и степени ответственности руководителей за порученное [3].

Баланс – важнейшая составная часть внешней отчетности предприятия, целью которой является предоставление ее адресатам контрольной (проверяемой) информации о состоянии и развитии предприятия как экономического подразделения [4].

В бухгалтерском балансе активы предприятия делятся на: долгосрочные активы (основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения в долгосрочные активы и прочие долгосрочные активы); краткосрочные активы (запасы и затраты, налоги по приобретенным товарам, дебиторская задолженность, расчеты с учредителями, денежные средства, финансовые вложения и прочие краткосрочные активы).

Краткосрочные активы, кроме краткосрочных финансовых вложений и денежных средств, в полном объеме относятся к материальным активам. Однако в таких элементах краткосрочных активов, как незавершенное производство, готовая продукция, дебиторская задолженность, содержатся суммы, свидетельствующие об использовании неосязаемых активов в производстве продукции (работ, услуг). К ним можно отнести: заработную плату, расходы на обучение, маркетинг, научные исследования и т.д. Неосязаемые активы предприятия накапливаются на счетах учета затрат в незавершенном производстве, готовой продукции до тех пор, пока производственный цикл не будет закончен реализацией продукции, после чего произойдет списание накопленных денежных сумм против соответствующей выручки.

Проблема заключается в том, что списанные суммы вновь попадают в баланс уже под названием дебиторской задолженности. Она формируется из отпускных цен на продукцию, в составе которых можно наблюдать все факторы создания стоимости, включая неосязаемые: затраты на научные исследования, затраты на управление предприятием и т.д. Этим окончательно маскируется факт наличия в балансе сумм, отражающих неосязаемые активы. После поступления оплаты продукции операционный цикл заканчивается, и денежные средства инвестируются в следующий цикл.

Процесс производства непрерывно возобновляется и на указанных счетах постоянно будут накапливаться и списываться затраты использования неосязаемых активов. В балансе на отчетную дату всегда будет отражена некоторая сумма неосязаемых активов в составе указанных статей.

Под неосязаемыми активами будем понимать совокупность явлений и ресурсов внешней и внутренней среды предприятия, потенциально способных создавать новую стоимость и не связанных с материальными средствами и предметами труда: знания и способность к труду персонала, знания и организаторские способности менеджмента, элементы внешней и внутрифирменной организации как проявления сущности предприятия.

Исходя из вышесказанного можно предложить следующую структуру краткосрочных активов в бухгалтерском балансе, которая покажет суммы, инвестированные в неосязаемые активы: 1) материальные затраты производственного и управленческого характера; 2) затраты на заработную плату производственных рабочих; 3) амортизация основных средств; 4) затраты на финансирование внутрифирменной организации (заработная плата управленческого персонала, затраты на обучение, социальные программы, на НИОКР и т.д.).

Деление краткосрочных активов на такие группы отражает структуру затрат в течение одного экономического цикла активов в отличие от общепринятого искусственно выделенного отчетного периода.

Любой рост продаж (за исключением случаев повышения оборачиваемости оборотных средств) всегда будет сопровождаться дополнительными ин-

вестициями в неосязаемые активы [5] и соответственно будет увеличиваться сумма неосязаемых активов, отраженная в балансе.

Основным преимуществом такой структуры краткосрочных активов является то, что она не зависит от различных бухгалтерских методов.

Таким образом, информация о неосязаемых активах в бухгалтерском балансе скрыта в результате использования в бухгалтерском учете принципа отражения активов как последовательных стадий преобразования в готовый продукт.

3. Источники финансирования создания неосязаемых активов

Предлагаемый способ структурирования краткосрочных активов существенно дополняет информацию о деятельности предприятия по созданию неосязаемых активов и раскрывает внутреннюю взаимосвязь между стоимостью актива и расходами на его создание.

Однако приравнивать стоимость неосязаемых активов к величине относящегося к ним оборотного капитала неправильно, так как длительность оборота у предприятия может быть различной, также будет происходить сокращение оборачиваемости (высвобождение денежных средств). Следовательно, показанное в балансе количество неосязаемых активов не отражает их реальное количество.

Неосязаемые активы приобретаются на длительное время, но в силу особенностей их экономического поведения оплачиваются после выполнения работ или оказания услуг (регулярные выплаты заработной платы, разовая оплата услуг и т.д.). Так, квалификацию и профессиональные знания не нужно оплачивать вперед, хотя работник может работать на предприятии очень продолжительное время.

Под экономическим поведением неосязаемых активов будем понимать порядок привлечения и оплаты неосязаемых активов или их участия в процессе создания стоимости.

Большинство неосязаемых активов являются продуктом знаний. Знания материализуются в процессе труда работников предприятия или оказания услуг сторонними организациями. Их оплата производится после потребления услуг или труда. Следовательно, приобрести готовые неосязаемые активы невозможно в силу их специфичности, их можно только создать для конкретного предприятия.

Не смотря на длительный характер их использования, инвестиции в неосязаемые активы признаются инвестициями в оборотные активы. Оплата затрат по использованию неосязаемых активов производится за счет многократного использования этих инвестиций.

Для создания неосязаемых активов не требуется привлекать капитал в размере их полной стоимости. Особенностью неосязаемых активов является то, что, в отличие от материальных оборотных активов, они не потребляются в процессе производства, а, наоборот, накапливаются в процессе управления предприятием (профессиональный опыт, квалификация, базы данных и т.д.). Таким образом, возникает противоречие: списание активов в рас-

ходы означает потребление этих активов. А если актив списывается в расходы, но при этом одновременно сохраняется у предприятия, возникает проблема несоответствия между долгосрочным характером неосязаемых активов и способом их отражения в балансе как краткосрочных активов, которые потребляются в течение одного операционного цикла.

Следовательно, в процессе накопления неосязаемых активов начинает проявляться противоречие: по характеру финансирования неосязаемые активы продолжают отражаться в балансе как краткосрочные, но по своей экономической природе являются долгосрочными.

При создании неосязаемых активов внутри предприятия возникает риск неполного превращения инвестиций в неосязаемые активы, т.е. риск полной или частичной потери инвестиций.

Источником финансирования для неосязаемых активов, которые отражены в балансах предприятий, являются собственный и заемный капитал. Вопрос об источниках финансирования неосязаемых активов, не признаваемых активами в бухгалтерской отчетности, остается открытым.

Для того чтобы определить, какая статья капитала соответствует накопленным долгосрочным неосязаемым активам предприятия, необходимо рассмотреть, как сохраняется равенство активов и капитала при условии, что инвестиции в неосязаемые активы не списываются в расходы, а капитализируются в качестве неосязаемых активов в активной части баланса.

Под капитализацией расходов следует понимать накопление в балансе сумм, израсходованных на создание неосязаемых активов. Результатом капитализации становится увеличение активов, а также соответствующее увеличение прибыли в пассивной части баланса.

Что касается стоимости неосязаемых активов, то эта величина не оплачена и представляет собой сумму будущих выплат: персоналу, менеджмента и внутрифирменной организации. В этом смысле неосязаемые активы предприятия сформированы за счет обязательств перед персоналом и менеджментом, а также другими предприятиями, которые оказывают услуги по развитию и расширению внутрифирменной организации.

Аналогичный подход рассмотрен в работе Лева и Шварца, которые положительную корреляцию между риском компании и оценкой ее человеческого капитала объясняют тем, что, чем выше уровень человеческого капитала, тем выше обязательства компании по выплате заработной платы и других видов компенсаций. Эти обязательства возникают по причине существования обязательства по содержанию особой организации бизнеса, от бремени которых фирма также не в состоянии освободиться и которые оказывают не меньшее давление на бизнес, чем финансовые обязательства перед кредиторами, признанные в балансе [6].

Однако уровень влияния на риск финансовых обязательств и обязательств по неосязаемым активам различен. Последние перестают существовать вместе с предприятием, следовательно, можно говорить о том, что владельцы неосязаемых активов

делят риск с собственниками предприятия. Финансовые обязательства прекращаются только их погашением денежными средствами. Но некоторые причины сближают эти виды обязательств: при ликвидации предприятия персоналу и менеджменту полагаются выплаты и компенсации, предусмотренные законодательством, а финансовые обязательства могут остаться без удовлетворения, если активов предприятия недостаточно для расчета по долгам.

Из вышеизложенного следует, что персонал и менеджмент выступают кредиторами предприятия. Однако рассмотрев особенности оплаты знаний и квалификации персонала и менеджмента, мы пришли к выводу, что они не вкладывают сразу всю сумму своих интеллектуальных ресурсов, а используют постепенно, создавая “интерспецифические” (по Уильямсону) внутрифирменные активы. Поэтому нет оснований считать персонал и менеджмент кредиторами предприятия.

С другой стороны, затраты на содержание неосязаемых активов признаются расходами соответствующего периода и уменьшают текущую прибыль. Однако было предложено капитализировать эти затраты и признать их активами и не уменьшать текущую прибыль. Однако после капитализации неосязаемых активов обязательства перед владельцами знаний не увеличиваются, так как количество неосязаемых активов не изменяется. Двойственность присуща не обязательствам, а собственному капиталу, поскольку он рассчитывается по остаточному принципу. Его величина подвержена наибольшим колебаниям в зависимости от множества факторов, в то время как обязательства характеризуются большей определенностью.

Следовательно, целесообразно считать источником финансирования неосязаемых активов не обязательства, а собственный капитал. Значит, накопление неосязаемых активов следует рассматривать как самофинансируемый процесс. При этом отнесение соответствующих издержек на расходы объясняется необходимостью сохранения собственного капитала от излишнего перераспределения в пользу акционеров в виде дивидендов. Поэтому при капитализации этих расходов может возникнуть опасность выплаты чрезмерных дивидендов. В то же время списание этих сумм в расходы приводит к сокращению текущих прибылей, вследствие чего менеджер может принять решение об уменьшении инвестиций в неосязаемые активы, что в долгосрочной перспективе будет представлять угрозу развитию предприятия.

Однако с позиции обеспечения скрытности деятельности капитала неосязаемые активы действуют тайно и чем выше их влияние на финансовый результат предпринимательской деятельности, тем более скрытно действуют данные активы. Данное занижение величины капитала скрывает истинную цену и позволяет большому капиталу в глазах публики казаться малым [7]. Так как если по данным финансовой отчетности будет отражена слишком высокая прибыль, то в данную сферу бизнеса придут (вернее – “прибегут”) конкуренты [8].

4. Выводы

Создание неосязаемых активов следует считать непрерывным инвестиционным процессом, это вытекает из особенности финансирования неосязаемых активов. Неосязаемые активы являются долгосрочным активом, а финансируются по типу краткосрочных активов, но при этом существует финансовый риск потери инвестиций, который заключается в то, что инвестиции производятся, а соответствующие неосязаемые активы не накапливаются.

Процесс инвестирования средств в неосязаемые активы является самофинансированием, так как его источником являются расходы предприятия (неосязаемые активы в этом случае не отражаются в балансе) или собственный капитал при выявлении и признании всей совокупности неосязаемых активов.

Неосязаемые активы все чаще выступают в роли финансовых инструментов, при помощи которых решаются различные финансово-экономические задачи: повышение рыночной стоимости, стабилизация бизнеса, привлечение инвестиций, поиск предпринимательских возможностей. Они способствуют превращению осязаемых активов в полезный ресурс, который дает конкурентные преимущества предприятиям.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Edvinsson L. Some perspectives on intangibles and intellectual capital 2000 / L. Edvinsson. – Journal of Intellectual Capital. – 2000. – Vol. 1. Number 1. – P. 12-16.
2. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал [Текст] : науч. изд. / Э. Брукинг; [пер. с англ.] – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
3. Палий В. Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Аскери, 1999. – С.11.
4. Экономика предприятия [Текст] : науч. изд. // Пер. с нем. – М. : ИНФРА-М, 1999. – XVI. – 435 с.
5. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента. Как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании [Текст] : науч. изд. / К. Уолш; [пер. с англ.] – М. : Дело, 2000. – 431 с.
6. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность [Текст] : науч. изд. / Б. Лев; [пер. с англ.] – М. : Квинто-Консалтинг, 2003. – 211 с.
7. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля [Текст] : монография / [автор. кол.] – Брест-Житомир : ЖГТУ, 2004. – С. 177-179.
8. Кивачук В. С. Экономический анализ и контроль при оздоровлении предприятия [Текст] : монография / В. С. Кивачук. – Брест : БрГТУ, 2007. – С.98-99.
9. Corporate Ethics: A Prime Business Asset / J. Keogh. – Washington, DC: The Business Roundtable, 2009. – 78 p.

ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГУРТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Анотація. Розглядаються актуальні питання організації обліку доходів від реалізації товарів на підприємствах гуртової торгівлі та підходи до побудови плану рахунків в умовах розвитку конкуренції і ринкових відносин. З метою підвищення рівня інформаційного забезпечення процесу управління запропоновано робочий план рахунків для обліку доходів від реалізації товарів та формування звітності за сегментами.

Ключові слова: організація, облік, доходи від реалізації, товар, план рахунків, звітність, сегменти

Kanak J., Firko N.

ACCOUNTING APPROACHES TO THE INCOMES FROM SALE OF GOODS ON WHOLESALERS

Summary. Current issues of accounting approaches to the incomes from sale of goods on wholesales and approaches to plotting of accounts chart in conditions of the developing competition and market relations are considered. In order to improve the information management process, working chart of accounts for accounting of incomes from sale of goods and the formation of segment reporting is offered.

Keywords: organization, accounting, incomes from the sale, goods, chart of accounts, reporting, segments

1. Вступ

Перехід країни до економічних методів управління вимагає відповідної перебудови та удосконалення обліку. В першу чергу, він повинен орієнтуватися не на зовнішніх споживачів інформації, а на задоволення інформаційних потреб менеджменту підприємства. Бухгалтерський облік є інформаційною системою підприємства, яка забезпечує цілісне і якісне управління господарською діяльністю. Для досягнення основної мети діяльності підприємства – задоволення суспільних потреб та отримання прибутку – управлінський персонал потребує відповідного інформаційного забезпечення, основним постачальником якого є система бухгалтерського обліку, якісне функціонування якої неможливе без раціональної організації. Одним із основних і найважливіших показників діяльності підприємства є доходи від реалізації, які є джерелом наповнення бюджету шляхом сплати прямих і непрямих податків, служать основним джерелом покриття видатків підприємства та формування прибутку.

Вибір теми дослідження та її актуальність зумовлені гострою необхідністю вирішити проблеми організації обліку доходів від реалізації та формування управлінської звітності за допомогою розробки раціональної моделі обліку доходів за центрами відповідальності та окремими сегментами.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних та практичних питань організації обліку, зокрема питань організації обліку доходів від реалізації, зробили такі видатні вчені-економісти, як М. М. Бердар [1], Н. І. Буханцова [2], О. М. Губачова [3], С. С. Герасименко [4], А. О. Єпіфанов [4], В. Кулик [5], М. Любимов [5], О. В. Мелень [6], Н. В. Но-

вицька [8], С. В. Лукаш [6], Ф. Ф. Бутинець. [9], Н. В. Прохар [12], Т. М. Сльозко [13], В. В. Сопко та ін.

Реформування системи бухгалтерського обліку в цілому та окремих складових фінансових результатів торкнулось не тільки теоретичних аспектів, але й порядку визнання, оцінки, класифікації, накопичення на рахунках інформації про доходи від реалізації, а також їх відображення у фінансовій звітності. Це зумовило необхідність дослідження певних підходів до організації обліку доходів від реалізації на підприємствах гуртової торгівлі.

Мета статті – розробка теоретичних, методичних й організаційних засад побудови робочого плану рахунків, системи синтетичних і аналітичних рахунків з обліку доходів від реалізації, внутрішньої звітності та створення сучасної інформаційно-аналітичної моделі обліку, спрямованої на задоволення потреб оперативного, поточного й стратегічного управління.

Відповідно до поставленої мети у статті **передбачено вирішення таких завдань**: дослідити підходи до організації фінансового й управлінського обліку та побудови робочого плану рахунків з обліку доходів від реалізації; запропонувати систему аналітичного обліку з використанням субрахунків та аналітичних рахунків для обліку доходів за центрами відповідальності й окремими сегментами на основі використання інтегрованої системи плану рахунків бухгалтерського обліку; сформулювати основні підходи до інформаційного наповнення основних форм управлінської звітності з обліку доходів та розробити перелік звітів за окремими сегментами.

2. Організація обліку доходів від реалізації

Основними нормативними документами, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності є НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та П(С)БО 15 “Дохід”, відповідно до яких дохід являється збільшенням економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [7, 15].

Доходи включаються до складу об’єктів облікового процесу за принципами нарахування та відповідності. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів.

Найбільшу питому вагу доходів торговельних підприємств займають доходи від реалізації товарів, тобто доходи від основної торговельної діяльності. Джерелом прибутку від реалізації товарів є торгова націнка на товари. Проте, в умовах конкурентної боротьби торговельні підприємства змушені ставити мінімальні націнки і, відповідно, отримувати мінімальні маржинальні доходи.

Н. І. Буханцова зазначає, що організація фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів на підприємстві залежить від вибору організаційної форми ведення обліку, типу організації бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку та вибору облікової політики, тому для більш точного обліку фінансових результатів необхідно враховувати всі перелічені аспекти [2, с. 57]. Також автор з метою підвищення інформативності пропонує: запровадити класифікацію доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування (від реалізації, зміни цін та від інших операцій); розмежувати доходи, витрати і фінансові результати за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності та надзвичайних подій шляхом уточнення складу субрахунків; здійснити деталізацію інформації про фінансові результати в межах аналітичного обліку за видами діяльності, видами продукції, центрами відповідальності, каналами реалізації [2, с. 58].

О. В. Мелень і С. В. Лукаш у своєму дослідженні одним із найважливіших аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємствах вважають розробку класифікації доходів, витрат і фінансових результатів, здатної максимально задовольнити інформаційні потреби користувачів [6, с. 67]. Вчені вважають організацію обліку доходів важливою статтею обліку діяльності підприємства, яка характеризує розвиток чи занепад його господарської діяльності.

В. Кулик і М. Любимов у результаті дослідження проблем організації бухгалтерського обліку ви-

діляють два організаційні аспекти: організація праці облікового апарату і організація процесу ведення обліку та звітності. Науковці пропонують формувати на підприємстві систему внутрішніх регламентів, яка включає в себе у межах першого аспекту – Положення про підрозділ (у додатках – Посадові інструкції) та Положення про інвентаризацію (у додатках – Графік проведення інвентаризації), у межах другого – Положення про документування та документообіг (у додатках – Графік документообігу) та Наказ про облікову політику (у додатках – Робочий план рахунків) [5, с. 18].

Н. В. Новицька важливим інструментом організації бухгалтерського обліку вважає облікову політику. Автором розроблено таблицю основних елементів облікової політики щодо обліку розрахунків, де одним із елементів зазначено Порядок створення резерву сумнівних боргів, який можна здійснювати двома методами: із застосуванням абсолютної суми сумнівної заборгованості або із застосуванням коефіцієнта сумнівності. На її думку, необхідно нарахувати резерв сумнівних боргів лише для деяких дебіторів, відносно яких є сумніви щодо погашення заборгованості та відомо, що вірогідність отримання боргу є низькою (судовий процес, інформація про важкий фінансовий стан дебітора, процедура банкрутства). Щодо інших дебіторів, резерв повинен нараховуватись в залежності від терміну прострочення платежу [8, с. 99].

Вчені-економісти вважають, що бухгалтерський облік доходів від реалізації організовується щодо кожного об’єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Аналітичний облік доходів від реалізації організовується за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту [9, с. 423].

М. М. Бердар у своїх наукових працях досліджує організацію та методiku бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності. Вважає, що поняття організації бухгалтерського обліку є ширшим, ніж облікова політика. Облікова політика стосується тільки методів та процедур складання звітності підприємства, що можливе шляхом безперервного ведення бухгалтерського обліку, а організація обліку включає три аспекти: методичний (облікова політика), технологічний та організаційний. Методичний аспект відображає методи оцінки активів і зобов’язань, порядок визнання доходів і витрат тощо. Технологічний аспект включає розробку Робочого плану рахунків, вибір форми обліку, порядок документообігу, періодичність інвентаризацій та складання внутрішньої звітності. Організаційний аспект характеризує ведення бухгалтерського обліку з точки зору побудови бухгалтерської служби, її місця в управлінській структурі підприємства та взаємодії з іншими службами підприємства [1, с. 9].

С. С. Герасименко та А. О. Спіфанов зазначають, що підприємства різних галузей в умовах глобалізації світової економіки, пов’язаної з взаємопроникненням технологій та капіталів, проводять диверсифікацію власної господарсько-фінансової діяльності. З метою її ефективного здійснення важ-

ливим є своєчасна орієнтація на види товарів, робіт, послуг, які отримують попит, та є або наближаються до рівня конкурентоздатності. Такі проблеми пов'язані, насамперед, з розробкою методики отримання, обробки та подання інформації, пов'язаної з освоєнням нових технологій, видів продукції, діяльності, ринків та ін. [4, с. 56].

Відповідно до закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів [11].

Н. В. Костяник метою організації бухгалтерського обліку визначає створення ефективного зв'язку між окремими компонентами системи бухгалтерського обліку для виконання обліком інформаційної та контрольної функції [3, с. 58]. Т. В. Гладких актуальною передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку вважає розробку та затвердження правил документообороту, тому що документування господарських операцій здійснюється, перш за все, відповідальними посадовими особами підрозділів, а також працівниками бухгалтерії. Вирішенню проблеми щодо удосконалення організації документообігу на підприємствах сприяє пошук і використання сучасних інформаційних технологій для створення електронного документообігу, яке сприяє також вирішенню проблеми щодо прискорення оброблення облікових даних та їх передача всім користувачам [4, с. 74].

Т. М. Сльозко організацію бухгалтерського обліку визначає як науково-обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності. Від раціональної організації обліку залежить рівень управління економікою підприємства. Це пов'язано з тим, що в обліку ство-

рюється лівова частка інформації, яку використовує система управління. Від її повноти, обґрунтованості та достовірності залежить повнота управлінських рішень. Тому чим раціональніше організовано бухгалтерський облік, тим більше якісної інформації отримують фахівці усіх служб управління для аналізу, контролю, регулювання і планування [13, с. 129-130].

У своєму дослідженні Н. В. Прохар і Ю. О. Ночовна організацію фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів на підприємстві поділяють на три аспекти: організаційний, технологічний та методичний. Організаційний аспект передбачає вибір типу організації бухгалтерського обліку (повна централізація, часткова централізація та децентралізація обліку) та вибір організаційної форми ведення бухгалтерського обліку (введення посади бухгалтера, створення бухгалтерії, користування послугами спеціаліста чи аудиторської фірми, ведення обліку власником). Технологічний аспект передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, складу первинних документів, правил документообігу й техніки обробки інформації, порядку проведення інвентаризацій. Методичний аспект здійснюється шляхом формування облікової політики [12, с. 81].

3. Підходи до побудови плану рахунків з обліку доходів від реалізації

Одним з важливих аспектів організації ефективного управлінського обліку, який реально забезпечує підготовку необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, є розробка та затвердження робочого плану рахунків. У вітчизняній та зарубіжній практиці існує два підходи до організації фінансового та управлінського обліку та відповідно і до побудови плану рахунків: автономний (одноколовий); інтегрований (двоколовий).

Автономний підхід забезпечує повну свободу підприємству у веденні обліку і збереження комерційної таємниці. Його застосування вимагає внесення змін в діючий план рахунків бухгалтерського обліку, виділивши в ньому окремий клас рахунків для потреб управлінського обліку. Цей клас рахунків підприємство могло би, виходячи з власних потреб, використовувати для побудови автономної системи обліку, пов'язаної з рахунками фінансового обліку через відображаючі ("дзеркальні") рахунки-екрани. Іншим підходом для автономної організації обліку може служити використання окремих планів рахунків для потреб фінансового та управлінського обліку.

На нашу думку, для підприємств гуртової торгівлі більш доцільно було б застосувати інтегрований підхід до плану рахунків та відповідно і до організації фінансового та управлінського обліку. Правильної та ефективної організації обліку доходів можна досягнути за допомогою використання в робочому плані рахунків субрахунків другого, третього та інших порядків, або застосування аналітичних рахунків.

Для досліджуваних підприємств можна вести облік доходів від реалізації товарів у розрізі наступних аналітичних рахунків: номенклатури товару; підгруп та груп товару (укрупнених груп товару); постачальників товару; менеджерів зі збуту та покупців; адміністративно-територіальними регіонами продажу товару.

За наявності інших видів діяльності передбачається додатково аналітика та звітність за видами діяльності.

Запропонована аналітика дозволяє формувати звіти про доходи та результати діяльності за відповідними сегментами (аналітичними рахунками) та використовувати зазначену звітність в управлінні торгівельним підприємством.

З метою обліку та контролю розрахунків з покупцями та доходів від реалізації товару, нами розроблено та запропоновано до використання звіти, які дозволяють формувати рейтинги покупців за абсолютною сумою доходів або націнки від реалізації товарів, абсолютними та відносними показниками націнки, скоригованими на суму процентів нарахованих на середню дебіторську заборгованість за відвантажені товари за окремими покупцями та суму маркетингових послуг (послуг із передпродажної підготовки), сплачених покупцям. Зазначені рейтинги дозволяють визначити питому вагу окремого покупця в загальних показниках діяльності підприємства та використовувати зазначену інформацію при прийнятті управлінських рішень стосовно співпраці з діючими або потенційними контрагентами. Зазначені звіти можна також використовувати і при проведенні переговорних сесій (підписанні договорів на поставку товарів покупцям). Таким чином правильна організація обліку доходів від реалізації товарів є дієвим засобом ефективного господарювання та високих фінансових результатів.

4. Висновки

Дослідивши підходи до організації обліку доходів від реалізації товарів на підприємствах гуртової торгівлі, можна зробити висновки. Доходи від реалізації є основним джерелом покриття витрат та формування власних фінансових ресурсів торговельних підприємств. Тому правильна організація обліку доходів від реалізації товарів дозволить здійснювати своєчасний та ефективний контроль поточної діяльності підприємства. Правила обліку доходів, визначені у П(С)БО 15 “Дохід”, регламентують лише порядок ведення бухгалтерського обліку доходів в цілому за підприємством, а не за окремими видами діяльності, сегментами, центрами відповідальності, видами продукції тощо. Для того, щоб правильно організувати облік і забезпечити систему управління релевантною інформацією про доходи, як фактичні, так і планові, потрібна науково обґрунтована система класифікації доходів.

Важливе місце у системі організації обліку, після класифікації доходів, належить організації обліку та побудові робочого плану рахунків з обліку доходів від реалізації. На нашу думку, на вітчизняних торгівельних підприємствах організа-

цію фінансового та управлінського обліку слід здійснювати із використанням інтегрованого підходу до побудови плану рахунків бухгалтерського обліку, передбачивши глибоку аналітику у відповідності до інформаційних потреб менеджменту підприємства. Система аналітичних рахунків має забезпечувати формування внутрішньої управлінської звітності з обліку доходів від реалізації товарів у розрізі видів діяльності, адміністративних територій, постачальників товару, покупців, менеджерів із збуту, груп товарів та окремих номенклатурних одиниць тощо. На підставі звітів про доходи слід було б формувати аналогічні звіти про прибутки за перерахованими вище сегментами з метою прийняття рішень щодо збиткових сегментів та матеріального стимулювання менеджменту підприємства. Особливої уваги, на нашу думку, слід було б приділити рейтинговому звіту про результати діяльності у розрізі постачальників товару як в абсолютних, так і відносних показниках. Звіти про результати діяльності у розрізі сегментів та використання їх інформації в управлінні торгівельним підприємством за результатами проведених досліджень буде розглянуто у наступних наукових публікаціях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бердар М. М. Організація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів в управлінні підприємством / М. М. Бердар // Економіка, фінанси, право. – 2011. – № 6. – С. 7-12.
2. Буханцова Н. І. Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку фінансових результатів / Н. І. Буханцова // Актуальні проблеми управління економічним розвитком : зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної Internet-конференції; “Наука і освіта – запорука розвитку економіки” : матер. 1-го міжвуз. молодіж. наук.-практ. форуму. – 2013. – С. 56-58.
3. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : монографія / [за ред. проф. О. М. Губачової]. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 337 с.
4. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Коріньо та ін.; за ред. проф. С. С. Герасименка, проф. А. О. Єпіфанова]. – Суми : УАБС НБУ, 2010. – 162 с.
5. Кулик В. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В. Кулик, М. Любимов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 12-18.
6. Мелень О. В. Актуальні проблеми системного підходу до організації та обліку доходів підприємств / О. В. Мелень, С. В. Лукаш // Актуальні проблеми управління економічним розвитком : зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної Internet-конференції; “Наука і освіта – запорука розвитку економіки” : матер. 1-го міжвуз. молодіж. наук.-практ. форуму. – 2013. – С. 67-70.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

8. Новицька Н. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку розрахункових операцій / Н. В. Новицька // Економіка та держава. – 2011. – № 12. – С. 96-99.

9. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / [Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова] ; [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : наказ Міністерства фінансів Украї-

ни від 29 лист. 1999 р. № 290 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 року № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

12. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики [Текст] : монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

13. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [Текст] : монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

ЩОДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНСТИТУЦІЙНОЇ КОНЦЕПЦІЇ

***Анотація.** Розглянуто причини необхідності застосування інституціоналізму для подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Запропоновано структуру бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні. Проаналізовано еволюцію інституційної парадигми бухгалтерського обліку.*

Ключові слова: інституційна теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерська інституційна концепція, економічна концепція, теоретико-методологічна платформа

Yukhymenko-Nazaruk I.

CONCERNING THE INSTITUTIONAL ACCOUNTING CONCEPT CONSTRUCTION

***Summary.** The reasons of the institutionalism application necessity for further accounting theory development are considered. The structure of accounting institutional concept in a broad sense is suggested. The evolution of the institutional accounting paradigm is analyzed.*

Keywords: institutional accounting theory, institutional accounting concept, economic concept, theoretical and methodological platform

1. Вступ

На сьогодні однією із основних тенденцій розвитку наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку є широке застосування інституціоналізму. В результаті таких досліджень вітчизняними вченими вже одержані наступні результати: обґрунтовано сутність бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту (В. М. Жук [2], О. О. Канцуров [10], В. М. Метелиця, О. М. Петрук [12], І. Б. Садовська та ін.), розроблено основи інституційної теорії бухгалтерського обліку (В. М. Жук, В. М. Метелиця), виділено інституційну парадигму бухгалтерського обліку (В. М. Жук), сформовано механізм інституційного регулювання обліку і звітності (Т. М. Сльозко), розроблено підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат (В. М. Жук, В. С. Литвиненко, М. М. Шигун, Ж. М. Ющак).

У той же час, серед вітчизняних дослідників на сьогодні відсутня бухгалтерська інституційна концепція, тобто система поглядів на порядок застосування інституційного інструментарію в бухгалтерському обліку, яка б враховувала всі сучасні особливості розвитку інституційної економічної теорії. Основною проблемою, що в даному випадку потребує вирішення, є відсутність комплексної системи правил застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку, які б виступали певним стандартом для наступних поколінь дослідників, та формували вектор їх наукових пошуків, одночасно виступаючи об'єктом конструктивної критики. Це дозволило б з одного боку, забезпечити порівнянність наукових результатів в даній сфері, а з іншого – створити наукові традиції в сфері бухгалтерських інституційних досліджень. В цілому це сприяло б як подальшому розвитку облікової науки, так і всебічному удосконаленню облікової практики та системи регулювання бухгалтерського обліку. Також питанням подальшого розвитку бухгалтерського

обліку в світлі застосування інституційної теорії приділяли увагу С. Ф. Голов [1], Г. Г. Кірейцев [7], О. М. Колеснікова [9], Корінько М. Д. [8], П. О. Куцик, С. Ф. Легенчук [11], Н. В. Семенишена [4], І. Б. Садовська, Т. М. Сльозко, І. Й. Яремко [6] та ін.

Мета статті – обґрунтування необхідності та розробка структури бухгалтерської інституційної концепції, яка враховувала б основні положення старого та нового інституціоналізму, що знаходять свій прояв у наукових дослідженнях в сфері бухгалтерського обліку.

2. Економічні концепції та їх інтеграція з традиційною обліковою теорією

Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки знаходиться під впливом значної кількості факторів, що зумовлює появу його нових видів (фінансовий, управлінський, стратегічний, креативний тощо) та напрямів (екологічний, соціальний, інтелектуальний, облік доданої вартості, вартісно-орієнтований облік, облік на основі збалансованих показників тощо), які досить важко порівняти між собою та об'єднати за допомогою єдиної теоретико-методологічної парадигми.

Однією із основних причин появи такого різноманіття в наукових дослідженнях в сфері бухгалтерського обліку є широке залучення економічних концепцій та їх інтеграція з традиційною обліковою теорією. Існування такої ситуації підтверджує Г. Г. Кірейцев [3, с. 56], зазначаючи, що вирішальним у формуванні національних облікових систем, починаючи з періоду останніх двох десятиліть минулого століття, стає вплив економічної теорії на потенційні можливості бухгалтерського обліку.

Проте засилля змістовних економічних концепцій в якості способу удосконалення теорії бухгалтерського обліку поступово призводить до “розмивання” його базисних підвалин, підміни облікових

категорій і понять економічними аналогами, їх змішуванням, що є негативною тенденцією, оскільки зумовлює руйнування сформованої протягом багатьох століть теоретико-методологічної структури, порушує комунікаційні зв'язки між представниками наукової спільноти в сфері обліку. Наприклад, одночасне використання в сучасних облікових дослідженнях понять “актив”, “капітал”, “майно”, “ресурс”, “благо” та ін. є причиною формування електичних та складнопорівняних облікових теорій, які ще більше ускладнюють процес наукових комунікацій, тим самим в результаті послаблюючи дієвість методології економічної науки, ускладнюючи процес використання її результатів в обліковій практиці підприємств.

Подібне руйнування історично сформованих традицій у сфері обліку, на нашу думку, спричинене неможливістю забезпечити адекватну реконструкцію облікових теорій на основі врахування їх переваг та недоліків, неможливістю співставити і порівняти існуючі облікові теорії з економічними теоретичними розробками. Для забезпечення облікових теорій з економічними необхідно провести глибокі дослідження, що стосуються суспільно-історичних причин їх виникнення, що у багатьох випадках передбачає необхідність проведення міждисциплінарного аналізу, до якого, за словами С. Ф. Голова [1, с. 6], ще не готові вітчизняні вчені.

Одним із прикладів неможливості проведення адекватного оновлення облікових теорій відповідно до зростаючих вимог часу є то й факт, що значна кількість вчених проводить аналіз облікових теорій, які були описані і систематизовані ще наприкінці XIX – початку XX століття О. М. Галаганом, і надалі детально проаналізовані Я. В. Соколовим [5, с. 19-70], проте, на сьогодні відсутні спроби їх удосконалення на основі використання інституційного інструментарію та на основі врахування змін інституційного середовища облікової системи.

3. Інституційна теорія, як єдина теоретико-методологічна платформа бухгалтерського обліку

Впроваджуючи нові економічні поняття і конструкції до складу облікової теорії, дослідники використовують різноманітний методологічний інструментарій, що породжує явище непорівнянності таких пропозицій, внаслідок чого вчені в сфері обліку переходять до стану професійного непорозуміння, оскільки бухгалтерський облік починає перенасичуватись неендемичними бухгалтерськими економічними категоріями і поняттями. Відсутність можливості порівнянності наукових досліджень між собою зумовлює необхідність пошуку єдиної теоретико-методологічної платформи, яка б дозволила для всіх наукових пропозицій використовувати єдиний методологічний базис.

В якості такої методологічної платформи, на нашу думку, доцільно використовувати загальну інституційну теорію, яка дозволяє вивчати зовнішні (зміна функціонування базисних інститутів) та внутрішні (зміна змісту функціонування підприємства (організації)) перетворення в економічних

системах. Подібного підходу дотримується Н. В. Семенишена, відзначаючи, що відсутність системних наукових досліджень впливу інституційної економічної теорії на формування теорії бухгалтерського обліку, його нових парадигм і концепцій, дає підстави констатувати замкнутість бухгалтерської науки у своїх внутрішніх проблемах [4, с. 325].

Можливо, через відсутність загального теоретичного базису для проведення інституційних досліджень в сфері бухгалтерського обліку, існування їх широкого методологічного і предметного різноманіття, з одночасною відсутністю значних наукових результатів (окрім всебічного дослідження В. М. Жука), змусили С. Ф. Голова прийти до висновку, що вітчизняні вчені-обліковці обмежуються популяризацією інституціонального підходу, але утримуються від застосування його до існуючої системи бухгалтерського обліку та її інституціонального середовища [1, с. 8].

Інституційна теорія, з одного боку, дозволяє піднести наукові дослідження на високий теоретичний рівень завдяки використанню напрацьованих вчених інституціоналістів, а з іншого – дозволяє наблизити наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку до рівня бухгалтерської практики. На думку В. М. Жука вибір інституційної доктрини розвитку обліку викликаний її здатністю пояснити сучасний стан і перспективи розвитку глобальної і національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії: базових соціально-економічних мотивів користувачів бухгалтерської інформації, самих бухгалтерів, нормативно-правових актів регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності і її самоорганізації [2, с. 123].

Побудована на основі інституційної доктрини інституційна теорія бухгалтерського обліку виступатиме в якості набору “правил гри”, “способу бачення світу”, якого повинні дотримуватись науковці при удосконаленні системи бухгалтерського обліку в Україні. Лише такий підхід дозволить досягти порівнянності наукових досліджень, сформувати єдину точку зору на нагальні проблеми у сфері бухгалтерському обліку, які потребують вирішення. Слід звернути увагу й на те, що таких кутів зору на облікові проблеми може бути значна кількість, однак, саме інституційна теорія в сучасних економічних дослідженнях відтіснила “мейнстрим”, що переконливо свідчить про доцільність її використання в сфері бухгалтерського обліку.

Для забезпечення єдності підходів дослідників в сфері бухгалтерського обліку, які базують свої погляди на засадах інституціоналізму, необхідним є побудова єдиної бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні.

І. Й. Яремко, дотримуючись подібної логіки розвитку інституційних досліджень в сфері обліку, зазначав про необхідність розробки інституційної концепції і створення відповідної теоретичної бази щодо бухгалтерського обліку капіталу [6, с. 251]. Однак, даний досить звужений погляд, що методологічно обмежується застосуванням старого інституціоналізму та предметно обмежується вивченням капіталу підприємства, не дозволяє вирішити

проблему непорівнянності наукових результатів, формування єдиного підходу щодо застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку. На нашу думку, єдиним способом вирішення зазначених вище проблем є побудова бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні, в основі якої покладений старий та новий інституціоналізм, що в цілому дозволяє сформувавши загальну інституційну парадигму обліку (рис. 1).

На рис. 1. наведений взаємозв'язок інституційної та неінституційної теорії, який полягає в тому, що неінституційна теорія обліку передбачає розгляд інститутів у вигляді наборів правил і норм, які обмежують набір альтернативних методів обліку, представлених в облікових стандартах, серед яких здійснюється вибір бухгалтером на рівні конкретного підприємства.



Рис. 1. Бухгалтерська інституційна концепція в широкому розумінні

У даному випадку (рис. 1) під концепцією розуміється найбільш загальна ідея інституціоналізму як окремої теорії у складі бухгалтерських наукових знань, вона виступає способом розуміння і розв'язання проблем в сфері бухгалтерського обліку на основі використання інституційного методологічного інструментарію.

До її складу включено елементи інституційної і неінституційної теорії бухгалтерського обліку, що дозволяє говорити про формування бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні. Якщо значна кількість її елементів (в частині інституційної теорії бухгалтерського обліку) ідентифіковані та удосконалюються вітчизняними вченими, то неінституційна облікова теорія на сьогодні є нерозробленою, що є однією із перспектив подальших досліджень.

4. Еволюція інституційної парадигми бухгалтерського обліку

На окрему увагу дослідників також заслуговує теоретичне обґрунтування сутності загальної (в широкому розумінні) інституційної парадигми бухгалтерського обліку, яка також складається із інституційного і неінституційного блоку, та повинна виступати в якості нового загального джерела формування світогляду вчених в сфері бухгалтерського обліку, які стоять на засадах інституціоналізму в широкому розумінні. Формування такої парадигми дозволить усунути звуженість підходу вчених (зокрема, підходу В. М. Жука [2, с. 221]) до розуміння сутності бухгалтерських інституціональних досліджень як до способу вивчення особливостей функціонування інституту бухгалтерського обліку, що не передбачає заглиблення у його внутрішню будову.



Рис. 2. Еволюція інституційної парадигми бухгалтерського обліку
(розроблено автором)

Загальний порядок еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку можна представити наступним чином (рис. 2).

Представлений порядок еволюції інституційної парадигми бухгалтерського обліку (рис. 2) дозволяє відобразити еволюцію зміни системи уявлень, які характерні для кожного з етапів розвитку бухгалтерського обліку як науки. На сьогодні можна констатувати перехід від другого до третього етапу розвитку інституційної парадигми, оскільки використовуючи базові категорії старого інституціоналізму для розвитку бухгалтерського обліку, також значну увагу вчених привертають питання бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що є базовим поняттям неінституціоналізму.

Побудова загальної інституційної парадигми бухгалтерського обліку, що передбачає включення до її складу окрім “старого бухгалтерського інституціоналізму” сучасної неінституційної теорії обліку, дозволяє не лише розширити і поглибити предмет науки бухгалтерський облік, розуміння сутності інститутів, а також дозволяє теоретично обґрунтувати новий напрям наукових досліджень, пов’язаний з вивченням поведінки бухгалтерів при використанні механізму професійного судження.

Застосування неінституціоналізму в бухгалтерському обліку дозволяє розширити межі загальної інституційної парадигми обліку до рівня конкретного підприємства, дозволяє відійти від неокласичної традиції бухгалтерських наукових досліджень, що не можуть пояснити особливості поведінки бухгалтерів та їх взаємодії з менеджерами та власниками підприємства під час реалізації облікової політики підприємства.

5. Висновки

Бухгалтерська неінституційна теорія дозволяє актуалізувати застосування кібернетичного підходу в бухгалтерському обліку, коли бухгалтерський облік вважається кібернетичною системою. Виходячи із неповноти інформації, на основі якої реалізуються професійні судження бухгалтера, як базисного положення неінституціоналізму, та здійснення ними опортуністичної поведінки, виникає явище інформаційної асиметрії облікової інформації. Вирішення проблеми асиметричності облікової інформації виступає теоретичною основою для обґрунтування необхідності рівня втручання держави в процес регулювання національної системи бухгалтерського обліку (варіанти інтерналізації зовнішніх ефектів).

Побудова бухгалтерської інституційної концепції в широкому розумінні дозволяє об’єднати в єдину теоретичну схему існуючі інституційні напрацювання в сфері бухгалтерського обліку, виступає теоретико-методологічним підґрунтям (платформою) для проведення аналізу поведінки інститутів та бухгалтерів на рівні конкретного підприємства, а також дозволяє врахувати вплив функціонування інститутів на професійні судження бухгалтерів як економічних агентів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3-9.
2. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст] : монография / В. Н. Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
3. Кірейцев Г. Г. Развитие бухгалтерского обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки [Текст] : монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Семенишена Н. В. Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія до питання міждисциплінарних зв’язків / Н. В. Семенишена // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип 35. – С. 323-325.
5. Соколов Я. В. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова / Я. В. Соколов. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 84 с.
6. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І. Й. Яремко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку : зб. наук. праць. – 2010. – № 691. – С. 246-252.
7. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 68 с.
8. Корінько М. Д. Бухгалтерський облік в умовах інституціональних змін в Україні: напрями наукових досліджень / М. Д. Корінько, В. В. Травін // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – Вип. 1(6). – С. 110-116.
9. Колесникова Є. М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін / Є. М. Колесникова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files>.
10. Канцуров О. О. Удосконалення методології дослідження бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ic.faa.org.ua/pdf>
11. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Легенчук ; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2011. – 37 с.
12. Петрук О. М. Розвиток системного трактування бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ (Сер. Економічні науки). – Житомир : ЖДТУ, 2005. – № 4 (34). – С. 145-155.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ БЕЗНАДІЙНОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Анотація. У статті розглядаються проблемні питання обліку безнадійної кредиторської заборгованості підприємства. Автором надані пропозиції з вирішення пов'язаних з цим облікових проблем. Пропозиції носять теоретичний та прикладний характер. Вони можуть бути використані у практичній діяльності підприємств.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, сумнівна кредиторська заборгованість, безнадійна кредиторська заборгованість, резерв сумнівних боргів, позовна давність

Koval L.

ACCOUNTING PROBLEMATIC ISSUES OF BAD CREDITOR DEBTS

Summary. The article is devoted to the investigation of some accounting problematic issues of bad creditor debts. Problem-solving suggestions of the theoretical character which can be implemented in enterprise activities are provided by the authors.

Keywords: receivable debts, shady creditor debts, bad creditor debts, shady debts provision, limitation statute

1. Вступ

Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки свідчить про те, що в Україні спостерігається зміна ролі бухгалтерського обліку на підприємстві. Це пов'язано з трансформацією оподаткування підприємств за правилами чинного Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [5], який створив законодавчі умови для пріоритетності бухгалтерського обліку.

В бухгалтерському обліку підприємства відображається і дебіторська, і кредиторська заборгованість, що свідчить про його економічну активність. Під час здійснення господарської діяльності зазначена заборгованість може набувати статусу безнадійної. У статті розглядаються проблемні питання відображення в обліку підприємства безнадійної кредиторської заборгованості.

Актуальні питання фінансового та податкового обліку безнадійної дебіторської заборгованості розглядалися науковцями та практиками, зокрема, О. Єфімовим [2, с. 18], П. Куциком [3, с. 234], Л. Солошенко [11, с. 20], В. Смердовим [10, с. 7] та ін. В сучасних умовах ведення господарської діяльності потребують вивчення та аналітичного підходу питання відображення в обліку безнадійної кредиторської заборгованості, зокрема, строк позовної давності якої минув.

Мета статті – порівняльний аналіз відображення в обліку підприємства бухгалтерської та податкової моделей списання безнадійної кредиторської заборгованості у відповідності до П(С)БО 16 “Витрати” [7] і ПКУ [5] та удосконалення обліку списання і відновлення безнадійної кредиторської заборгованості.

2. Характеристика облікової моделі безнадійної дебіторської заборгованості

П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” містить таке визначення: безнадійної дебіторської заборгованості – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповер-

нення боржником або за якою минув строк позовної давності [8]. Згідно П(С)БО 16 “Витрати” сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів включається до складу інших операційних витрат [7].

ПКУ [5] свідчить, що однією з підстав визнання заборгованості безнадійною є закінчення строку позовної давності. Варто наголосити, що це твердження стосується дебіторської та кредиторської заборгованостей.

Так, після набуття дебіторською заборгованістю статусу безнадійної у зв'язку з закінченням строку позовної давності податкове законодавство зобов'язує включити її до складу інших витрат звичайної діяльності підприємства. Проте безнадійна дебіторська заборгованість включається до складу інших витрат звичайної діяльності у сумі витрат на створення резерву сумнівних боргів [5].

Як згадувалося вище, “податковий” облік діяльності підприємства, зокрема, облік безнадійної дебіторської заборгованості, базується на інформації бухгалтерського обліку. Зазначаємо, що формування резерву сумнівних боргів відображається за кредитом рахунка 38 “Резерв сумнівних боргів” у момент віднесення поточної дебіторської заборгованості до складу сумнівної та одночасно відображається у витратах – за дебетом субрахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги”. Після того, коли сумнівна заборгованість буде визнана безнадійною, її суму списують за дебетом рахунка 38 “Резерв сумнівних боргів” з кредиту рахунка обліку дебіторської заборгованості.

Якщо ж підприємство не відображало в обліку створення резерву сумнівних боргів, а дебіторську заборгованість необхідно списати з балансу та відобразити у “податковому” обліку, то окремі автори пропонують виправити помилку та нарахувати резерв у попередньому періоді, в якому заборгова-

ність ще не стала безнадійною [10]. Ми підтримуємо цю думку, оскільки після виконання вимог ПКУ підприємство матиме всі підстави віднесення безнадійної дебіторської заборгованості до складу податкових витрат.

Отже, нами описана загальна методика відображення в сучасних умовах безнадійної дебіторської заборгованості у бухгалтерському та “податковому” обліку підприємства. Так, за правилами ПКУ у порівнянні із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” вона не змінилася, за виключенням того, що включення її до складу податкових витрат можливе лише після створення резерву сумнівних боргів.

3. Проблеми обліку безнадійної кредиторської заборгованості

Стосовно складу доходів від списання безнадійної кредиторської заборгованості у бухгалтерському обліку, варто зауважити таке – на відміну від П(С)БО 16 “Витрати”, який встановлює детальну структуру витрат [7], у П(С)БО 15 “Дохід” не деталізована структура доходів [9]. Для цього та з метою ідентифікації безнадійної кредиторської заборгованості у складі інших операційних доходів підприємства планом рахунків передбачено субрахунок 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”.

Аналізуючи стан безнадійної кредиторської заборгованості у “податковому” обліку, передусім необхідно зазначити, що чинне податкове законодавство згадує про неї двічі. Так, згідно ст. 14 ПКУ сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою. А в ст. 135 встановлено, що до складу інших доходів включають і суму такої безповоротної фінансової допомоги, і суму безнадійної кредиторської заборгованості.

Окремі автори надають безнадійній кредиторській заборгованості у “податковому” обліку статус безповоротної фінансової допомоги [2], а інші – розглядають у складі інших доходів безпосередньо безнадійну кредиторську заборгованість [14].

Втім, так чи інакше, безнадійна кредиторська заборгованість буде віднесена до складу доходів і підлягатиме оподаткуванню. Оскільки для податкового обліку базовою є бухгалтерська концепція, то, на нашу думку, до безнадійної кредиторської заборгованості не доцільно застосовувати термін “безповоротна фінансова допомога”.

Необхідно зазначити, що у період дії Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” безнадійна кредиторська заборгованість також прирівнювалася до безповоротної фінансової допомоги. Поряд з цим, окремі підзаконні акти зобов’язували підприємства під час визнання кредиторської заборгованості безнадійною зменшувати валові витрати підприємства, пов’язані із придбанням товарів, які залишилися неоплачені.

На сьогодні одночасне коригування витрат (їх збільшення) є нелогічним, оскільки поряд із віднесенням безнадійної кредиторської заборгованості до складу інших податкових витрат не відбувається реалізація товарів, а, отже, і собівартість реалізованих товарів відсутня.

Як зазначалося раніше, найбільш поширеним випадком визнання кредиторської заборгованості безнадійною є закінчення строку позовної давності. Так, за визначенням Цивільного кодексу України, позовна давність – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу [12]. Загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки. За цієї та інших юридичних підстав, встановлених цивільним законодавством, підприємство зобов’язане віднести безнадійну кредиторську заборгованість до складу інших операційних доходів у бухгалтерському обліку та до складу інших податкових доходів у податковому обліку.

Проте, як свідчить практика, зазначена інформація про кредитора чи кредиторів підприємства може надходити до відповідальних працівників обліку із запізненням, а саме – після закінчення звітного періоду. У зв’язку з цим в обліку підприємства виникають викривлення; проблема може подвоїтися ще й у зв’язку із документальною перевіркою органами державної податкової служби звітного періоду, на який припадають подібні ситуації. У цьому випадку за результатами перевірки підприємства суми безнадійної кредиторської заборгованості, які не віднесені підприємством самостійно до складу доходів будуть оподатковані, здійснені донарахування з податку на прибуток і нараховані штрафні санкції.

Поряд з цим, на практиці зустрічаються випадки, коли після сплати підприємством донарахованої суми податку на прибуток і штрафних санкцій за результатами перевірки статус кредиторської заборгованості може змінитися з безнадійної на поточну. Наприклад, підприємство, яке мало заборгованість здійснить оплату кредитору частини суми заборгованості. Варто зауважити, що такі господарські операції можливі, якщо підприємство дотримається цивільного законодавства щодо переривання строку позовної давності переривається вчиненням підприємством дії, що свідчить про визнання ним свого боргу, таким визнанням у даному випадку є перерахування коштів постачальнику. Тому для дотримання усіх юридичних вимог пропонуємо оформляти Акт звірки розрахунків між підприємством і кредитором.

4. Облік безнадійної кредиторської заборгованості: авторський підхід

У зв’язку з описаними вище діями, пропонуємо наступне відображення зазначених господарських операцій в бухгалтерському та “податковому” обліку (табл. 1).

Наведена нами схема враховує взаємозв’язок бухгалтерської моделі обліку безнадійної кредиторської заборгованості з відображенням цих операцій у “податковій площині”. Поряд з цим, вона враховує практичні потреби суб’єктів бізнесу.

5. Висновки

Отже, вказані вище пропозиції з трактування та відображення в обліку безнадійної кредиторської заборгованості, списаної внаслідок закінчення терміну позовної давності, відновлення її у зв’язку з перериванням цього терміну мають прикладний характер і можуть бути використані у практичній

діяльності підприємства. Цінність описаної вище схеми з обліку безнадійної кредиторської заборгованості підтверджена апробацією на підприємствах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-4>.
2. Єфімов О. Усе тече, усе змінюється / О. Єфімов // Бухгалтерія. – 2012. – № 28. – С. 58-62.
3. Куцик П. Аналітичні аспекти управління дебіторською заборгованістю та її прогнозуванням / П. Куцик // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць / [редакц. кол. : В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – С. 234-240.
4. Куцик П. Облік зовнішньоекономічної діяльності підприємств у корпоративному управлінні: організаційний аспект / П. Куцик // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : тези допов. сучасн. 9-ї Міжнародної наукової конференції. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – С. 270-273.
5. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

7. П(С)БО 16 “Витрати” : наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

8. П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” : наказ МФУ від 08.10.1999 р. № 237 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>.

9. П(С)БО 15 “Дохід” : наказ МФУ від 29.11.1999 р. № 290 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

10. Смердов В. Безнадійна заборгованість зі строком позовної давності, що минув / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 86. – С. 7-17.

11. Солошенко Л. Заборгованість зі строком давності, що минув, у ЗЕД / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 86. – С. 20-29.

12. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 р. № 435-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

13. Щодо формування податкового кредиту : лист Державної податкової служби України від 06.04.2012 р. № 10155/7/15-3417-03 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>

14. Герасименко Т. О. Інструменти зменшення кредиторської заборгованості у зовнішньоекономічних операціях / Т. О. Герасименко, Л. І. Коваль // Інтеграційні фінансово-економічні напрями розвитку України : матер. 2-ї наук.-практ. інтер.-конф., 27 лют. 2013 р. / [відп. за вип. : проф. Куцик П. О.]. – Львів : ЛКА, 2013. – С. 34-37.

Таблиця 1

Облік списання та відновлення безнадійної кредиторської заборгованості

№ з/п	Зміст операції	Відображення в бухгалтерському обліку		Сума, грн	Відображення в “податковому” обліку	
		Дебет	Кредит		ПД	ПВ
1	На підставі акту перевірки підприємства безнадійну кредиторську заборгованість віднесено до складу доходів	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	10000	10000	-
2	На підставі акту перевірки донараховано податкове зобов’язання з податку на прибуток (18%)	17 “Відстрочені податкові активи”	641 “Розрахунки за податками”	1800	-	-
3	Перерахування в бюджет з поточного рахунку донарахованої суми податкового зобов’язання з податку на прибуток	641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1800	-	-
4	Здійснено оплату постачальнику частини суми кредиторської заборгованості (із дотриманням вимог ЦКУ) і т.д.	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	3000	-	-
5	Закриття донарахованої суми податкового зобов’язання з податку на прибуток після події переривання строку позовної давності	641 “Розрахунки за податками”	17 “Відстрочені податкові активи”	1800	-	-
6	Відновлення списаної безнадійної кредиторської заборгованості у складі поточної (методом “червоне сторно”) – це один з варіантів	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками по”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	-10000	-10000*	

*(від’ємне значення рядка 03.26. Додатка ІД до Податкової декларації з податку на прибуток)

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ТРИВАЛОГО ЗБЕРІГАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ОБІГУ

Анотація. Досліджено процес тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу. Охарактеризовано витрати, пов'язані з тривалим зберіганням продукції та визначено їх перелік. Запропоновано напрями удосконалення систем обліку і контролю процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах.

Ключові слова: сільськогосподарська продукція, підприємства сфери обігу, витрати, облік, контроль

Martsenyuk R.

ACCOUNTING AND COST CONTROL OF LONG-TERM STORAGE OF AGRICULTURAL PRODUCTS AT THE ENTERPRISES OF THE DISTRIBUTIVE INDUSTRIES

Summary. The process of long-term storage of agricultural products at the enterprises of the distributive industries is studied. Costs associated with long-term product storage are characterized and their list is determined. Directions of improving the accounting system and control of long-term storage of agricultural products at the enterprises are suggested.

Keywords: agricultural products, enterprises of the distributive industries, costs, accounting, control

1. Вступ

Відносини в умовах ринкової економіки вимагають від підприємств сфери обігу не лише ефективної організації придбання сільськогосподарської продукції, а й ефективного налагодження процесу тривалого зберігання, який є одним із важливих етапів збутової політики підприємства. Активізація даного процесу дає змогу збільшити товарний асортимент, забезпечити їх раціональне зберігання, привернути увагу більшої кількості покупців, а отже, отримати значно більшу економічну вигоду. Відповідно, це вимагає ефективного управління, що залежить насамперед від достовірності інформації, отриманій завдяки системі бухгалтерського обліку.

Проблемні аспекти обліку і контролю витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції у своїх працях розглядали Д. А. Абрамов [1], Я. М. Баренгольц, Ю. А. Верига, В. М. Жук [2], О. В. Заєць, П. О. Куцик [5, 10, 11], В. Е. Керімов [4], І. О. Левера [6], Ф. Ф. Макарук [8], С. В. Мальшакова [7], В. О. Озеран [10, 11], П. К. Семенов та ін. Проте, більшість проблемних аспектів потребують подальшого вирішення.

Мета статті – запропонувати напрями удосконалення обліку та внутрішнього контролю витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції. Для цього необхідно вирішити такі завдання: охарактеризувати сам процес тривалого зберігання сільськогосподарської продукції і витрати на його здійснення; розглянути методика обліку та контролю витрат на зберігання.

2. Характеристика процесу та витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції

З метою виходу на ринок під час оптимальних коливань ціни та попиту на сільськогосподарську продукцію підприємства можуть закладати продукцію на тривале зберігання до зимового або весняного періоду. Процес зберігання сільськогосподарської продукції передбачає здійснення комплексу заходів, які забезпечують насамперед збереження їх споживчих властивостей, запобігають втратам і погіршенню хімічних складових їх якості, що актуально для своєчасної та ефективної реалізації [13].

Організація раціонального зберігання сільськогосподарської продукції насамперед передбачає правильний вибір умов зберігання. Відповідно до цього буде обрано спеціально обладнані відкриті майданчики, навіси, склади, підвали, холодильні обладнання тощо [7]. Обрані місця зберігання повинні мати необхідне обладнання для забезпечення оптимального режиму температури, освітлення, вологості та протипожежної безпеки.

Серед питань зберігання продукції виділяють ті, що стосуються обліку та контролю руху продукції у сховищах, системності перевірок дотримання режиму зберігання, своєчасності підготовки продукції до продажу [6]. Режим зберігання продукції (термін зберігання, вологість, освітлення, температура) має відповідати стандартам і технічним умовам у відповідності до видів продукції і термінів їх придатності. Тимчасове й тривале зберігання сільськогосподарської продукції за умов дотримання оптимальних режимів зберігання з урахуванням товарознавчих властивостей може призвести до зміни їх якості та маси [2]. Відповідно на підприємствах

сфери обігу для всіх видів сільськогосподарської продукції має бути розроблено норми природних втрат під час зберігання в різних видах овочесховищ, якими й користуються при їх списанні.

Після завершення процесу тривалого зберігання продукцію, що не має відхилень у якості, зважують (за наявності контрольних сіток) і визначають загальні втрати маси за весь період зберігання. Якщо маса продукції змінилася, розраховують щомісячну втрату маси. Середньомісячну масу продукції обчислюють за даними на перше, одинадцять та двадцять перше число поточного місяця і на перше число наступного. Зокрема, на перше число поточного місяця беруть 0,5 залишку маси, додають до нього залишок на одинадцять і двадцять перше число та 0,5 залишку на перше число наступного місяця й одержану суму ділять на три. До обчисленої суми додають визначену втрату маси в контрольній сітці, якщо вона була в цій партії, або норми втрат для виду продукції залежно від виду сховища та кліматичної зони. Загальні втрати визначають як суму щомісячних втрат [13].

При цьому виникає проблема розрахунку рівномірного й оптимального завантаження потужностей. Крім цього, для зберігання продукції, яка швидко псується (від сонця та високих температур, дощу тощо), підприємства створюють холодильні камери та складські приміщення, в наслідок чого збільшується собівартість продукції на 5 – 10 % [4].

У процесі тривалого зберігання сільськогосподарської продукції підприємство несе витрати, безпосередньо пов'язані з цим процесом: заробітна плата працівникам відділу тривалого зберігання продукції; відрахування на соціальні заходи; амортизація приміщень і обладнання відділу тривалого зберігання; витрати на створення спеціальних умов для зберігання сільськогосподарської продукції, у тому числі штучне охолодження, активна вентиляція, різні види випромінювання тощо; витрати на утримання холодильного обладнання (в тому числі льодосховищ): вартість електроенергії, води, холодоносіїв, інгібіторів, мастильних та інших матеріалів, оплата послуг сторонніх підприємств з технічного обслуговування приміщень та обладнання тощо; фактична собівартість льоду, який використовують для охолодження товарів (витрати на придбання, перевезення, вантажно-розвантажувальні роботи, наповнення льодом льодосховищ тощо); витрати на оплату за тимчасове зберігання товарів на складах сторонніх підприємств; витрати на дезінфекцію і дератизацію; інші витрати на тривале зберігання.

3. Облік витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції

Відповідно до чинної методики, витрати на тривале зберігання сільськогосподарської продукції відносяться до операційних витрат підприємства сфери обігу. На нашу думку, цей підхід є неправильним, оскільки, по-перше: понесені витрати не формують їх собівартість, по-друге: витрати здійснені в одному звітному періоді, а доходи від їх реалізації будуть отримані в іншому. Внаслідок

цього порушується відповідність доходів витратам на їх отримання [12].

Пропонуємо, щоб суми витрат на тривале зберігання сільськогосподарської продукції формували вартість реалізації у періоді, коли будуть отримані доходи від реалізації продукції. Обліковувати такі витрати слід на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. У робочому плані рахунків до вказаного рахунка доцільно відкрити субрахунки 391 “Витрати тривалого зберігання продукції в овочесховищах”, 392 “Витрати тривалого зберігання продукції в елеваторах”, 393 “Витрати тривалого зберігання продукції в холодильних камерах” та ін. До них доцільно відкривати аналітичні рахунки за видами сільськогосподарської продукції.

Витрати процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції за своєю суттю є непрямими витратами, тобто, їх неможливо відразу віднести на собівартість продукції, і тому потрібно розподіляти відповідно до обраної бази розподілу. Розподіл понесених витрат на тривале зберігання здійснюється після реалізації продукції, яка пройшла такий процес. Сума витрат тривалого зберігання, яка списується на собівартість реалізації, визначається як добуток середнього відсотка витрат і вартості реалізованої продукції. Середній відсоток визначається діленням витрат за період (сума витрат на початок і за звітний місяць) на суму залишку продукції за період (сума вартості сільськогосподарської продукції на початок місяця і надходження за звітний місяць)

Визначена сума розподілених витрат тривалого зберігання списується в кінці місяця на субрахунок 9021 “Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції тривалого зберігання”, на якому формується фактична собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції, закладеної на тривале зберігання. Схему обліку витрат, пов'язаних із тривалим зберіганням сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу, відображено на рис. 1.

4. Внутрішній контроль тривалого зберігання продукції

Контроль за зберіганням сільськогосподарської продукції необхідно здійснювати за місцями зберігання та на всіх етапах і процесах (табл. 1).

Особливу увагу слід звертати на правильність зберігання й розміщення продукції за окремими об'єктами, відповідність облікових і фактичних залишків, виявлення нестандартної та недоброякісної продукції.

Важливо також здійснювати на підприємстві оперативний контроль за дотриманням оптимальних режимів зберігання сільськогосподарської продукції, закладеної на тривале зберігання, що дасть змогу мінімізувати можливі втрати. Після завершення сезону та перед початком нового на підприємствах зачищають склади, овочесховища та інші місця зберігання, що оформляється актом на зачищення місць зберігання продукції, який складає спеціально створена комісія, затверджена керівником підприємства.



а) схема обліку витрат на тривале зберігання сільськогосподарської продукції



Зміст господарських операцій: 1 - на вартість картоплі, що закладена на тривале зберігання; 2 - на суму витрачених активів і визнаних зобов'язань, пов'язаних з тривалим зберіганням картоплі; 3 - на суму природних витрат, що пов'язані зі зміною маси продукції; 4 - на суму понесених витрат, що відшкодовуються матеріально-відповідальною особою; 5 - на суму облікової вартості реалізованої картоплі; 6 - на частку розподілених витрат тривалого зберігання продукції, що відносить до реалізованої картоплі.

б) схема обліку руху сільськогосподарської продукції та витрат, пов'язаних з тривалим зберіганням

Рис. 1. Схема обліку руху сільськогосподарської продукції і понесених витрат на її тривале зберігання

Таблиця 1

Внутрішній контроль процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції

Технологічний процес	Напрями внутрішнього контролю	Джерела інформації
Тривале зберігання продукції	Контроль обсягів продукції закладеної на зберігання Контроль витрат на тривале зберігання Контроль правильності віднесення витрат до собівартості реалізації сільськогосподарської продукції Контроль за дотриманням умов зберігання Контроль витрат на амортизацію приміщень та обладнання цехів переробки Контроль послуг лабораторії Контроль інших витрат	Акт закладки сільськогосподарської продукції на тривале зберігання; Акт зачищення місць зберігання; Накладна на внутрішнє переміщення; Контрольно-накопичувальна відомість витрат на тривале зберігання продукції тощо

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Комісія зобов'язана прослідкувати вибуття залишків продукції та сировини з місць зберігання на момент зачищення й оприбуткування її на інший склад. Якщо в процесі зачищення місць зберігання виявлено лишки продукції, їх оприбутковують. На підставі акту втрати продукції у зв'язку зі зниженням сортності та норм природних втрат під час зберігання списують на витрати підприємства. Суми понаднормових втрат, а також суми нестач відшкодовує матеріально відповідальна особа.

Більшість досліджуваних підприємств зазнають значних втрат продукції через відсутність відповідного матеріально-технічного оснащення – приміщень, обладнання та холодильних місць. Тому під час контролю слід з'ясувати й здійснити обґрунтування кожного випадку понесених втрат на всіх стадіях руху та зберігання продукції. Особливу увагу слід звертати на нестачі, псування запасів понад норму природних втрат, пересортиці і зловживань матеріальних осіб під час зберігання.

Під час перевірки визначення й списання норм природних втрат продукції перевіряють обґрунтованість і законність застосування цих норм в процесі тривалого зберігання. При цьому враховують типи приміщень, період і місця зберігання, види сортування, умови переробки. Крім зазначених умов, зберігання залежить також від сортів продукції (осінні, зимові – для яблук, ранній і пізній сорт – для картоплі). Під час перевірки правильності визначення умов зберігання продукції з'ясовується також правильність визначення терміну зберігання продукції (короткочасне чи тривале). Норми втрат сільськогосподарської продукції в разі тривалого зберігання також залежать від періоду зберігання.

У процесі контролю обґрунтованості нормативів і правильності їх обчислення при списанні втрат сільськогосподарської продукції та сировини з матеріально відповідальних осіб слід насамперед перевіряти дотримання норм і з'ясувати правильність умов зберігання, які впливають на розмір природних втрат. Одночасно з перевіркою правильності дотримання умов зберігання також з'ясовується правильність визначення термінів зберігання.

5. Висновки

Належна організація та методика обліку і внутрішнього контролю операцій процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу дає можливість отримувати достовірну інформацію про фактичну собівартість продукції після завершення процесу тривалого зберігання. Також вони є важливим джерелом визначення законності списання втрат продукції, внаслідок пошкодження тари, наявності браку та відходів. Особливо це стосується застосування норм природних втрат до продукції, яку приймали й відпускали зі складів без зважування і списували на підставі відповідних актів.

Удосконалена організація обліку і внутрішнього контролю за рухом сільськогосподарської продукції сприятиме підвищенню достовірності результатів діяльності та ефективності системи управління підприємством в цілому.

1. Абрамов Д. А. Учет и внутренний контроль заготовки и сбыта сельскохозяйственной продукции в сельскохозяйственных потребительских кооперативах / Д. А. Абрамов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dissercat.com>

2. Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика [Текст] : наук. доповідь / В. М. Жук. – К. : Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.

3. Заєць О. В. Бухгалтерський облік у заготівельно-переробному комплексі споживчої кооперації [Текст] : підручник / О. В. Заєць, Д. І. Козак, М. Д. Лебедева, В. А. Левченко. – К. : Вища школа, 1993. – 302 с.

4. Керимов В. Э. Организация управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности : научн. издание / В. Э. Керимов, Р. А. Сухов, П. В. Селиванов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.twirpx.com/file/820997/>.

5. Куцик П. О. Внутрішньогосподарський облік в управлінні заготівельним підприємством: організаційний аспект / П. О. Куцик, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 34. – С. 163-166.

6. Левера І. О. Облік за центрами відповідальності у сільськогосподарських підприємствах / І. О. Левера // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 73-76.

7. Мальшакова С. В. Облік у фермерських господарствах / С. В. Мальшакова // Баланс-Агро. – 2009. – № 16. – С. 21-28.

8. Макарук Ф. Ф. Облік операцій з переробки, сортування і підготовки до продажу товарів заготівель: організаційний аспект / Ф. Ф. Макарук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 38. – С. 233-235.

9. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>

10. Озеран В. О. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації [Текст] : навч. посібник / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин. – Львів : Львівська комерційна академія, 2008. – 660 с.

11. Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації [Текст] : навч. посібник / [В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин та ін.] – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – 311 с.

12. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

13. Скалецька Л. Ф. Технологія зберігання і переробки продукції рослинництва [Текст] : наук. видання / Л. Ф. Скалецька. – К. : Вища школа, 2005. – 321 с.

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНИХ ТА МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ

Анотація. Простежено розвиток теоретичних та методичних підходів до бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Виявлено ступінь обґрунтованості наявних теоретичних концепцій та їх науково-методологічне значення для застосування у сучасній науці та практиці. Результати дослідження є теоретичною базою для розроблення напрямів удосконалення методичної основи комплексного відображення внутрішніх розрахунків у системі бухгалтерського обліку та звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішні розрахунки, внутрішньогосподарські розрахунки, внутрішньосистемні розрахунки, внутрішньогрупові розрахунки

Lytvynenko N.

DEVELOPMENT OF THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF INTERNAL PAYMENTS ACCOUNTING

Summary. The development of theoretical and methodological approaches to the internal payments accounting is traced. The degree of the existing theoretical concepts validity and their scientific and methodological importance for applications in science and practice are shown. The results of the research are the theoretical basis for improving the methodological foundations of complex internal payments accounting and their disclosure in financial statements.

Keywords: accounting, internal payments, intra-organizational payments, intra-system payments, intra-group payments

1. Вступ

Процес реформування економіки як важлива складова ринкових реформ потребує вдосконалення інформаційного забезпечення, яке надає системний бухгалтерський облік. Невід'ємною ланкою його побудови в групах та об'єднаннях підприємств і у суб'єктів господарювання зі складною структурою є бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків. Ці розрахунки відносяться до однієї з найменш дослідженої ділянки облікових процедур в контексті умов реальної економіки, що обумовлює необхідність теоретичних розробок у цій сфері в контексті розвитку внутрішніх розрахункових взаємовідносин як окремого об'єкта бухгалтерського обліку. Знання розвитку тих чи інших засад методології обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямків розвитку.

Наведені вище факти засвідчують актуальність теми дослідження, обумовлюють його мету та основні завдання.

Аналіз літературних джерел із цієї проблематики показав, що внутрішнім розрахункам як об'єктові бухгалтерського обліку та їх розвитку не було приділено належної уваги, оскільки здебільшого вони або не розглядаються як самостійна категорія обліку, або їх аналізують з точки зору впливу на формування консолідованої фінансової звітності, чи управлінського обліку (застосування трансфертного ціноутворення).

Зокрема методологічні основи консолідації фінансової звітності досліджували В. М. Костюченко та М. Р. Лучко, а С. Ф. Голов "при застосуванні трансферного ціноутворення у вітчизняній практиці" пропонує використовувати субрахунок 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" для відображення розрахунків між центрами відповідальності на основі трансфертних цін і субрахунок 795 "Результати внутрішніх операцій" – для відображення внутрішніх результатів за умов подвійного трансферного ціноутворення.

Мета статті – систематизація теоретичних і методичних положень з бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків в еволюційному контексті.

Досягнення поставленої мети передбачає дослідження закономірності та висвітлення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків для виявлення рівня відповідності базових наукових засад процесам трансформаційної економіки.

2. Базові засади розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків у період промислового капіталізму

Перші поодинокі наукові згадки про бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків, датовані кінцем ХІХ ст. (1883-1893), містять роботи французького економіста Ж. Г. Курсель-Сенеля та італійського науковця Г. Маркесіні. Ж. Г. Курсель-Сенель досліджував питання організації обліку та зведення балансів у філіях за умови децентраліза-

ції обліку. Зважаючи на те, що центральна контора веде рахунок філій, а філії – рахунок центральної контори, автор розглянув два варіанти формування балансу такого підприємства. У першому випадку сальдо рахунку філій (прибутку чи збитку) переносять або на рахунок заключного балансу, або на рахунок прибутків та збитків. Інший варіант передбачав розгорнуті проведення, які дають змогу підсумувати всі види цінностей та боргів, наявних у головній конторі та філіях, тобто штучно створювалися фіктивні внутрішньофірмові обороти. Ж. Г. Курсель-Сенель вважав другий варіант доцільнішим (цит. за Я. В. Соколовим [4, с. 144-145]).

У центрі уваги Г. Маркесіні були питання обліку внутрішніх розрахунків. При складанні балансу фірми, який являв собою і баланс головної контори, вчений передбачав виділення внутрішніх оборотів, до прикладу, у філії – кредит рахунку Товарів, дебет рахунку Головної контори, в центрі – дебет рахунку Товарів, кредит рахунку Головної контори (розрахунки з філіями) (цит. за Я. В. Соколовим [4, с. 136]).

Незважаючи на те, що згадувані автори не належать до науковців української бухгалтерської школи, вважаємо, що 1893-1917 рр. можна виокремити як перший етап розвитку вітчизняної теорії та методики бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Це твердження обґрунтовано тим, що до Першої світової війни вітчизняна методологія обліку формувалась під впливом австро-угорської економічної школи (Галичина, Буковина, Закарпаття) та Росії (Східна Україна). Згодом в обліку Західної України переважали ідеї німецького напрямку бухгалтерської школи. Оскільки їх запозичили російські фахівці з обліку, вони поширилися і у Східній Україні. Тобто як змістове наповнення внутрішніх розрахунків, під якими розуміли взаєморозрахунки між центральною (головною) конторою та її філіями, так і їхня методика обліку на початках розвитку бухгалтерського обліку як науки на теренах сучасної України були гармонізовані із європейськими.

Основним завданням обліку внутрішніх розрахунків цього періоду, який назвемо “теоретико-методичним”, було формування інформаційної бази для власника про стан і динаміку майна та зобов’язань (зокрема внаслідок перерозподілу капіталу) та фінансові результати підприємства загалом і кожної філії. Внутрішні розрахунки, якими за формою та змістом були внутрішньогосподарські розрахункові взаємовідносини, відбувалися за умов наявності однієї юридичної особи із відкритими філіями, децентралізації обліку, ведення уніграфічної бухгалтерії. Їхньою пріоритетною функцією було відображення результатів переміщення цінностей і розподілу капіталу всередині підприємства.

3. Бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків у плановій економіці

Безпосередньо після революції 1917 р. та до 1924 р. бухгалтерський облік внутрішніх (взаємних) розрахункових взаємовідносин не зазнав сут-

тєвих змін, оскільки в Україні до завершення громадянської війни він перебував під впливом європейських економічних шкіл (італійської, французької та німецької). Цей період характеризувався відсутністю єдиної системи обліку фінансово-господарської діяльності підприємств. Кожне підприємство із філіями, об’єднання підприємств чи відомства створювали власні облікові та звітні форми.

Започаткування планової економіки у 1924-1944 рр. супроводжувалось закладенням основ централізованого керівництва бухгалтерським обліком на теренах сучасної України. Однак актуальними для бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків цього періоду були наукові погляди представника німецької бухгалтерської науки, Р. Райша та австрійського теоретика бухгалтерського обліку, І. Крайбіга. Вчені звертали увагу на те, що за умов наявності внутрішніх розрахунків інформаційне забезпечення здійснюється, виходячи від однієї юридичної особи, відповідно, в цьому випадку виникне єдиний обліковий цикл, в якому і для центру, і для його філій повинні відкриватись рахунки внутрішньофірмових взаємних розрахунків. До взаємних (внутрішніх) розрахунків дослідники відносили взаєморозрахунки, які виникають між центральною – головною конторою та її філіями.

Суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків розпочалися після закінчення Другої світової війни. Дослідження техніко-процедурних питань обліку внутрішніх розрахунків повоєнних 1946-1959 рр. стосувалися передовсім державного регулювання бухгалтерського обліку. Воно полягало у продовженні практики запровадження плану рахунків поточного обліку основної діяльності окремих галузей та розробленні типової форми рахівництва у промислових підприємствах, побудованої за принципом ведення накопичувальних журналів-ордерів.

Для періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків 1946-1959 рр. характерним було запровадження практики обміну досвідом (через друковані засоби видання) щодо методики ведення обліку таких розрахункових взаємовідносин та їх техніко-процедурних питань (документування внутрішніх операцій на підставі авізо та порядку накопичення даних) за галузями економіки та підвідомчістю підприємств і організацій. Впродовж 1958-1959 рр. велася активна підготовча робота щодо запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку.

Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництва та господарських організацій союзного, республіканського та місцевого підпорядкування запроваджено з 01.01.1960 р. Цю дату можна вважати початком наступного періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків (1960-1968), який назвемо рахунково-уніфікаційним. Характерним для цього періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків, якими були розрахунки із господарствами, виділеними на окремі баланси, та синонімом яких залишалися

взаємні й внутрішньофірмові розрахунки, стало їх доповнення внутрішньовідомчими розрахунковими взаємовідносинами. Пріоритетною функцією внутрішньовідомчих розрахунків тогочасного плану рахунків, був централізований розподіл капіталу в межах міністерств та відомств. Тобто внутрішньовідомчі розрахунки можна вважати аналогом внутрішньосистемних розрахунків, які застосовували у системі споживчої кооперації для відображення на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису операцій із перерозподілу коштів.

Отже, змістове наповнення поняття “внутрішні розрахунки”, якими спочатку були лише внутрішньогосподарські (взаємні, внутрішньофірмові) розрахункові взаємовідносини, протягом регламентаційного періоду розвитку бухгалтерського обліку розширили внутрішньосистемними розрахунками (для підприємств споживчої кооперації) та доповнили внутрішньовідомчими.

1969-1991 рр. виділено у техніко-процедурний період розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Він розпочався із запровадження нового плану рахунків, єдиного для промисловості, капітального будівництва, транспорту, сільського господарства, торгівлі (єдиний план рахунків). У зазначеному нормативному документі, крім формальної заміни номерів внутрішніх та внутрішньовідомчих рахунків, їх було перейменовано та спрощено змістове наповнення. Тому більшість дослідників зазначеного періоду, що характеризували методику відображення в обліку та звітності внутрішніх розрахунків у промисловості вважали, що під внутрішніми розрахунками слід розуміти розрахункові взаємовідносини з організацією вищого рівня управління, які називаються внутрішньовідомчими розрахунками, та розрахунки між внутрішніми підрозділами підприємства (об'єднання), що виділені на окремі баланси, чи так звані внутрішньогосподарські розрахунки [9, с. 152].

Певної одностайності (з частковою модифікацією та конкретизацією учасників розрахункових взаємовідносин) було досягнуто щодо змістового наповнення поняття “внутрішньогосподарські розрахунки”, якими були “розрахунки між внутрішніми підрозділами підприємства (об'єднання), виділеними на окремі баланси” [9, с. 309], та “внутрішньовідомчі розрахунки”, під якими розуміли “розрахунки, які здійснюють статутні підприємства (організації) зі своєю вищою ланкою управління з перерозподілу оборотних засобів та прибутку, надання тимчасової фінансової допомоги, а також розрахунки за поточними операціями всередині такої організації, установи чи відомства” [10, с. 259].

Внутрішньовідомчі розрахунки, своєю чергою, поділяли на два види: розрахунки з перерозподілу оборотних засобів і прибутку та розрахунки за поточними операціями [9, с. 309]. Єдиного підходу дотримувалися вчені та фахівці-практики зазначеного періоду планової економіки щодо цілковитої тотожності відображення у рівновеликих сумах внутрішньовідомчих та внутрішньогосподарських розрахунків в обліку підприємств та організацій вищого рівня управління. У зв'язку із

протилежністю записів та після взаємного звіряння суми розрахунків взаємно перекриваються та у зведеному балансі підприємства не відображаються [9, с. 311]. Характерним для бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків цього періоду планової економіки стало відображення внутрішньовідомчих розрахунків з перерозподілу оборотних коштів у складі фондів, тоді як внутрішньовідомчі операції за поточними операціями наводили у складі розрахунків та інших короткострокових пасивів під час формування балансу.

Наступна зміна у рахунковому плані, запроваджена з 1986 р., полягала в деталізації змістового наповнення аналітичних рахунків внутрішньогосподарських та внутрішньовідомчих розрахунків.

Аналіз широкого кола джерел [11, с. 192-213] дає підстави стверджувати, що у плановій економіці внутрішні розрахунки, якими спершу були лише взаєморозрахунки, між центральною – головною конторою та її філіями, тобто внутрішньогосподарські, частково еволюціонували у внутрішньосистемні та внутрішньовідомчі, які забезпечували перерозподіл капіталу між підприємствами одного міністерства, відомства чи системи.

4. Бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків у ринково-орієнтованій економіці

Наступний період розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків – 1992-1993 рр. ознаменувався переходом до ринкової економіки. Ми називаємо його спрощеним техніко-процедурним. З 01.01.1992 р. було анульовано балансовий рахунок “Внутрішньовідомчі розрахунки з перерозподілу оборотних засобів і прибутку”, залишки за яким відображали у балансі в складі власного капіталу, та перейменовано балансовий рахунок “Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями” на “Розрахунки з дочірніми підприємствами”. Після цього внутрішні розрахунки частково втратили свою пріоритетну функцію розподілу капіталу між підприємствами та відомствами. Внаслідок зазначеної зміни, починаючи з січня 1992 р., сальдо за структурними складовими внутрішніх розрахунків (внутрішньогосподарських, внутрішньосистемних, внутрішньовідомчих) підлягає відображенню в окремих балансах лише у складі розрахунків та інших короткострокових пасивів.

Методика обліку внутрішньогосподарських та внутрішньовідомчих розрахунків у період започаткування проведення ринкових реформ не відрізнялася від методики, притаманної плановій економіці (крім зменшення кількості рахунків бухгалтерського обліку, призначених для відображення структурних складових внутрішніх розрахункових взаємовідносин).

Упродовж 1994-1999 рр. надалі відзначалася регламентація обліку внутрішньогосподарських розрахунків на державному рівні та застосовували єдиний план рахунків бухгалтерського обліку. Структурні складові внутрішніх розрахунків (якщо вони не згорталися під час складання зведеного балансу) було передбачено відображати у бухгалтерській

звітності лише в складі оборотних засобів та поточної кредиторської заборгованості.

У зв'язку зі змінами в оподаткуванні, започаткованими після ухвалення та введення в дію законів України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР та “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР, акцент у практичній діяльності груп вітчизняних підприємств та об'єднань від методології бухгалтерського обліку (зокрема внутрішніх розрахунків) змістився у бік правильності оподаткування операцій із пов'язаними особами.

Поряд з оцінкою як елементом методу бухгалтерського обліку упродовж 1994-1999 рр. вживають термін “звичайна ціна”, визначаючи базу для оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість операцій з продажу між пов'язаними сторонами.

Особливістю цього періоду була потреба розмежування облікових даних для визначення фінансового результату та оподатковуваного прибутку і зміщення акцентів у практиці розрахунку фінансового результату на правильність встановлення суми оподатковуваного прибутку.

У 1994-1999 рр. розпочалися процеси приватизації, супроводжувані перерозподілом власності та появою інших (крім державної) форм власності, що привело до певних змін у колишній структурі системи внутрішніх розрахунків. Зокрема, частину внутрішньовідомчих та внутрішньогосподарських розрахунків скасували, деякі еволюціонували у внутрішньогрупові. Виникненню внутрішньогрупових розрахункових взаємовідносин сприяли також глобалізаційні процеси концентрації та інтеграції промислового і фінансового капіталів, супроводжувані операціями злиття та поглинання, що зумовили утворення нових груп підприємств та об'єднань, та, відповідно, розрахункових відносин між ними.

Новим у системі бухгалтерського обліку структурних складових внутрішніх розрахунків підприємств та об'єднань в Україні періоду впровадження економічних відносин ринкового спрямування (2000-2005 рр.) став порядок відображення внутрішньогрупових розрахунків, які називаються у плані рахунків “Внутрішні розрахунки”.

Внутрішньогрупові розрахунки можна вважати обліковою похідною внутрішньогрупових відносин між господарськими одиницями окремих економічних структур. Відповідно внутрішньогруповими є розрахункові відносини між суб'єктами господарювання, пов'язаними взаємовідносинами економічної та/або організаційної залежності, у формі участі в статутному капіталі та/або в управлінні.

Загалом, підхід до порядку відображення внутрішніх розрахунків (структурними складовими яких є внутрішньогосподарські, внутрішньосистемні, внутрішньовідомчі та внутрішньогрупові розрахункові взаємовідносини) на рахунках бухгалтерського обліку з 2000 р. та у балансі аналогічний до запровадженого у 1992 р.

Основні відмінності полягають у порядку застосування деяких елементів методу бухгалтерсько-

го обліку щодо внутрішніх розрахунків. Так, перша відмінність – те, що кожен суб'єкт господарювання, учасник внутрішньогрупових відносин, має право вибирати метод оцінки операцій між пов'язаними сторонами.

Принципово новою стала можливість обґрунтувати застосовувані на рівні кожного конкретного суб'єкта господарювання певні методологічні засади обліку, що повинні висвітлюватися в обліковій політиці.

Видозміненим, порівняно із формуванням зведеного балансу та зведеної фінансової звітності, є порядок відображення внутрішньогрупових операцій у системі консолідованого обліку та консолідованої фінансової звітності.

Щодо порядку застосування рахунків як елемента методу бухгалтерського обліку, то основна відмінність з 2000 р. полягає в тому, що для обліку розрахунків із дочірніми підприємствами та внутрішньогосподарських розрахунків суб'єктів господарювання, що належать до нефінансових корпорацій, не передбачено застосовувати окремі синтетичні рахунки.

Отже, для періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахункових взаємовідносин – 2000-2013 рр. та системи рахунків бухгалтерського обліку як одного із елементів його методу характерна наявність рахунків, що призначені для обліку чотирьох структурних складових внутрішніх розрахунків у трьох стандартизаціях: для нефінансових корпорацій (внутрішньогосподарські та внутрішньогрупові розрахунки), фінансових корпорацій (банків), для яких характерними є внутрішньосистемні та внутрішньогрупові розрахунки та бюджетних установ, перерозподіл доходів між якими здійснюється через внутрішньовідомчі розрахунки, які у рахунковому плані таких установ названо “Внутрішні розрахунки”.

5. Висновки

Розширений аналіз еволюції методології та методики обліку внутрішніх розрахунків дає підстави стверджувати, що різноманітні нововведення щодо обліку внутрішніх розрахунків за їхніми структурними складовими стосувалися передовсім уніфікації рахунків бухгалтерського обліку та внесення періодичних змін до їх змістового наповнення, методики бухгалтерського обліку, документування, спрощення техніки реєстрації у зведених реєстрах та відображення у звітності. Незмінно актуальним залишається постулат Р. Райша та І. Крайбіга щодо тотожності оборотів і сальдо за рахунками внутрішніх розрахунків та їхньої пріоритетної функції з розподілу капіталу.

За сучасних умов трансформаційної економіки основна увага в обліку внутрішніх розрахунків зосереджена на порядку визначення розміру податку на прибуток та податку на додану вартість в операціях пов'язаних сторін, а також на процедурних питаннях формування консолідованої фінансової звітності.

Результати дослідження є теоретичною базою для розроблення напрямів удосконалення мето-

дичної основи комплексного відображення внутрішніх розрахунків у системі бухгалтерського обліку та звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / В. М. Костюченко. – Київ. націон. Економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., – 2008. – 410 с.
2. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М. Р. Лучко. – К., 2008. – 29 с.
3. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов. – Київ. націон. Економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., – 2009. – 410 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособ. / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства СССР [Текст] : учеб. пособ. / А. Ш. Маргулис. – М. : Госфиниздат, 1971. – 544 с.
6. Дудов І. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації [Текст] : учеб. пособ. / І. Дудов, З. Ельпінер. – К. : Держ. вид-во тех. л-ри, 1954. – 440 с.
7. Ильин Н. И. Бухгалтерский учет в предприятиях и организациях государственной торговли [Текст] : учеб. пособ. / Н. И. Ильин, С. С. Свитич, В. Д. Соколов. – М. : Гос. изд-во торговой л-ры, 1960. – 720 с.
8. Марченко А. К. Бухгалтерский учет в промышленности [Текст] : учеб. пособ. / А. К. Марченко. – Минск : Вышэйшая школа, 1972. – 496 с.
9. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации [Текст] : учеб. пособ. / [М. П. Зуев, А. Ф. Мухин, Н. А. Балагуров, П. А. Кучерук]. – М. : Экономика, 1973. – 654 с.
10. Марьин Н. К. Бухгалтерский учет в черной металлургии [Текст] : учеб. пособ. / Н. Марьин, П. Логовой. – М. : Металлургия, 1973. – 264 с.
11. Литвиненко Н. О. Бухгалтерський облік та контроль внутрішніх розрахунків : дис... к-та екон. наук: 08.00.09 / Н. О. Литвиненко. – Львівська комерційна академія. – Львів, 2012. – 340 с.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

***Анотація.** Стаття містить критичну оцінку законодавчих вимог щодо організації обліку благодійної допомоги в бюджетних установах. В ній ґрунтовно висвітлюються проблеми категорійних означень та порядок документального відображення операцій з отримання благодійної допомоги. Охарактеризовано особливості обліку надходження благодійної допомоги, отриманої у вигляді необоротних активів. Обґрунтовано рекомендації щодо вирішення проблемних питань на різних рівнях нормативного регулювання, в тому числі у наказі про облікову політику суб'єкта діяльності.*

Ключові слова: бюджетні установи, благодійна допомога, облік, нормативне регулювання, облікова політика

Sysyuk S.

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF CHARITABLE AID ACCOUNTING IN BUDGET INSTITUTIONS

***Summary.** The article contains a critical assessment of the legal requirements for the organization of charitable aid accounting in budget institutions. It clarifies in details the problem of categorial definitions and the procedure of documentary mapping operations on charity care. The features of accounting income of charitable aid received in the form of non-current assets are analyzed. Recommendations of problem solutions on different levels of regulation, including the order of the accounting policies stakeholder are suggested.*

Keywords: budget institutions, charity, accounting, standard regulation, accounting policies

1. Вступ

Фінансове забезпечення діяльності бюджетних установ в сучасних умовах значною мірою визначається рівнем загального економічного розвитку держави та, як свідчить не лише вітчизняна, але й зарубіжна практика, передбачає використання різних його форм. Виступаючи однією з найбільш важливих складових макроекономічного механізму забезпечення суспільних потреб, воно через виділення відповідних бюджетних асигнувань слугує основою функціонування бюджетної сфери та надання послуг соціально-культурного, адміністративного та іншого характеру.

В умовах ринку пошук додаткових джерел фінансового забезпечення особливо актуалізувався. Попри це справедливо буде вказати на той факт, що такі процеси було розпочато ще при централізованій плановій системі, коли бюджетним установам було дозволено отримувати так звані позабюджетні кошти від надання різних видів платних послуг. Створення належної законодавчої бази (прийняття Бюджетного кодексу) для впровадження надання платних послуг бюджетними установами стало наступним етапом розвитку й розширення джерел їхнього фінансового забезпечення. Одним з найбільш проблемних, з точки зору організації обліку, у цьому контексті є благодійна допомога.

Проблемам обліку у бюджетних установах присвячені праці С. В. Свірко [6], Р. Т. Джоги, Н. М. Хорунжак [7] та ін. Питання обліку благодійної та гуманітарної допомоги розглядаються у працях Я. С. Ведмедевої [1], А. Мостової [2]. Попри це, в

обліковій практиці наразі залишаються невирішеними низка проблем, включаючи власне нерозуміння практичних аспектів відображення подібних операцій, що робить тему дослідження актуальною.

Мета статті – дослідження організації первинного та аналітичного обліку благодійної допомоги в бюджетних установах з точки зору вирішення проблем, що існують навіть на початкових етапах і стосуються термінологічного апарату та процедур споживання отриманої допомоги; впорядкування та систематизація обліку з оприбуткування й використання засобів, отриманих у вигляді благодійної допомоги.

2. Нормативно-правове забезпечення благодійної діяльності в Україні

Основним нормативним документом, що регулює питання, пов'язані з благодійною діяльністю є Закон України "Про благодійну діяльність та благодійні організації" від 05.07.2012 р. № 5073-VI, який визначає загальні засади благодійної діяльності в Україні, забезпечує правове регулювання відносин у суспільстві, спрямованих на розвиток благодійної діяльності, утвердження гуманізму і милосердя, забезпечує сприятливі умови для утворення і діяльності благодійних організацій [2].

Згідно цього нормативного документу благодійна пожертва – це безоплатна передача благодійником коштів, іншого майна, майнових прав у власність бенефіціарів для досягнення певних, наперед обумовлених цілей благодійної діяльності. Бенефіціар – набувач благодійної допомоги (фізична

особа, неприбуткова організація або територіальна гро-мада), що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення цілей відповідно до законодавства [2].

Прийом благодійних внесків від фізичних і юридичних осіб відбувається виключно на добровільній основі відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 04.08.2000 р. № 1222 (із змінами) “Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров’я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування” з обов’язковим оформленням відповідної документації та відображенням у бухгалтерському обліку [5]. Відповідно до цієї постанови благодійні внески можуть надаватися благодійниками набувачам:

- у грошовій формі для потреб їхнього фінансування за напрямками видатків, визначеними благодійником;

- як товари, роботи, послуги.

Такі благодійні внески, пожертви належать до власних надходжень установи, що визначено положеннями Бюджетного кодексу. Відповідно, у ст. 13 цього нормативно-правового акта “власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету” та поділяються на групи й підгрупи [10]. Ми не будемо зупинятися на детальній класифікації власних надходжень бюджетних установ, лише зауважимо, що вони поділяються на дві групи: надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з законодавством та інші джерела власних надходжень. Надходження від благодійних внесків належать до другої групи, першої підгрупи власних надходжень.

Необхідно відмітити, що в Україні прийнято низку стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, котрі будуть введені в дію з 2015 року, а саме НП(С)БОДС 124 “Доходи”, який запроваджує докорінно нові підходи до обліку доходів державного сектора. Зокрема, ним вводяться нові поняття “дохід від обмінних” і “дохід від необмінних операцій”, доповнено склад доходів державного сектора, визначено умови визнання кожного із видів доходів, розкрито оцінку доходів державного сектора [9]. Цей стандарт (п. 1.2) визначає, що доходи у вигляді благодійних внесків, грантів та дарунків відносяться до необмінних операцій.

Як бачимо, положення НП(С)БОДС 124 “Доходи” певним чином відрізняються від тих норм та формулювань, які подаються Бюджетним кодексом. Ці розбіжності не мають особливо принципового впливу на організацію обліку, проте будь-які неузгодженості створюють передумови різноманітного трактування й, відповідно, можуть по-різному впли-

нути на результат відображення надходження чи напрям використання цієї форми фінансового забезпечення. Окрім цього, це може негативно позначитися також на моментах визнання й оцінки благодійної допомоги та на практиці відображення операцій з оприбуткування благодійних внесків. Задля вирішення такої проблеми доцільним є синхронне вживання термінологічного апарату, а тому усі категорії, які прописуються в НП(С)БОДС, мають відповідати Бюджетному кодексу та тим прийнятими нормативно-правовим актам, які мають вищу юридичну силу й чинні на момент їхнього затвердження.

3. Документальне оформлення благодійної допомоги в бюджетній установі

Суттєву роль в забезпеченні раціонального використання благодійної допомоги має належна організація їхнього обліку на різних рівнях, а також, власне, сам порядок отримання та документального її оформлення.

Відповідальність за оформлення в бухгалтерському обліку благодійної допомоги покладається майже врівень як на керівника установи, так і на бухгалтера. Тому вважаємо за доцільне систематизувати порядок оформлення благодійної допомоги на рис. 1.

Чітка взаємодія двох ключових посадових осіб, а саме керівника та головного бухгалтера, як свідчить рис. 1, дає змогу не лише належним чином документально оформити благодійну допомогу, а й сприяє посиленню контрольної функції обліку, оскільки існує взаємозв’язок між даними та чіткі залежності показників облікової та розпорядчої документації.

Благодійна допомога у вигляді грошових коштів може надаватися як на підставі договору, так і без його укладання. Благодійник може визначити напрями спрямування благодійних коштів. Якщо він цього не зробив, зазначені гроші направляють на першочергові потреби, пов’язані з основною діяльністю.

Благодійні кошти зараховують на спеціальний реєстраційний рахунок, призначений для таких надходжень. Для того, щоби використати їх з органу Держказначейства, необхідно отримати Довідку про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки, що відкриті в органах Державної казначейської служби України та вносити зміни до спеціального фонду кошторису, урахувавши напрями витрачання, визначені благодійником. Для цього оформлюють Довідку про зміни до кошторису, яку подають на затвердження установі, що затвердила кошторис.

Тобто, благодійні внески в грошовій формі надають виключно на добровільних засадах, обов’язково документально оформлюють і відображають в обліку та звітності.



Рис. 1. Порядок оформлення благодійної допомоги в бюджетній установі

4. Облік благодійної допомоги у формі необоротних активів

Особливу специфікою відрізняється оприбуткування благодійної допомоги, отриманої у вигляді необоротних активів та запасів. Загальні засади облікового відображення надходження такої допомоги, зокрема щодо необоротних активів, визначені нормами Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 26.06.2013 р. № 611 [8]. Структурно послідовність формування облікових записів та документального забезпечення операцій з надходження й оприбуткування благодійної допомоги у вигляді матеріальних цінностей (що належать до необоротних активів) включає такі етапи як: оцінка, приймання-передача, подання інформаційних даних в бухгалтерію як

підстави для внесення змін у кошторис бюджетної установи, подання відповідної інформації до органів Державної казначейської служби; відображення даних про благодійну допомогу у вигляді матеріальних цінностей в меморіальних ордерах (у тому числі контроль її обсягів за посередництва отриманих від казначейської служби виписок зі спеціального реєстраційного рахунку) (рис. 2.).

Слід зазначити, що виділені на рис. 2 етапи оприбуткування охоплюють ключові аспекти організації обліку надходження благодійної допомоги, отриманої у вигляді необоротних активів. Натомість по більшості з них існують ще ряд інших облікових дій, які стосуються формування первинної документації, введення в дію, вирішення питань нарахування зносу тощо.



Рис. 2. Оприбуткування та відображення в обліку необоротних активів, що надійшли як благодійна допомога

5. Висновки

Насамкінець, слід підкреслити, що систематизація та досягнення прозорості обліку операцій, пов'язаних з отриманням благодійної допомоги (будь-якої її форми) з точки зору контролю й ефективного використання, дає змогу уникнути правопорушень з цих питань і забезпечувати зростання ефективності використання фінансового забезпечення бюджетної установи в процесі надання нею послуг населенню. У більш глобальному розумінні це сприяє раціональному використанню бюджетних коштів, що в умовах їхнього дефіциту достатньо актуально. При цьому важливо не лише вдосконалити нормативно-правові засади різних рівнів з вирішення питань категорійних трактувань, але й досягати подолання халатності та зловживань у питаннях, що пов'язані з обліковим забезпеченням операцій з надання благодійної допомоги та її використання. У цьому контексті слід максимально прописати неузгоджені питання на рівні облікової політики та формувати рекомендації щодо їхнього врахування в інструктивних і нормативних документах вищих рівнів. Окреслений напрям наукових пошуків в перспективі забезпечить вирішення низки проблем організаційно-методичного характеру й сприятиме розвитку благодійницької діяльності завдяки прозорості її здійснення й відображення в

обліку. Крім цього, перспективним науковим напрямом видається також розвиток теоретичних положень, або принаймні удосконалення тих, що існують зараз та пов'язані з формуванням, наприклад, звітності (в тому числі набувачами допомоги), посиленням контролю на рівні органів виконавчої влади тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ведмедева Я. С. Процес оприбуткування благодійних внесків, грантів та дарунків бюджетними установами / Я. С. Ведмедева // зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету – Черкаси. – 2008. – № 21. – С. 70-73. – (Сер. Економічні науки).
2. Про благодійну діяльність та благодійні організації : Закон України від 05.07.2012 р. № 5073-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Мельник Н. Г. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення / Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 6 (44). – С. 324-319.

4. Мостова А. О. Особливості обліку гуманітарної допомоги в бюджетних установах / А.О. Мостова // Управління розвитком – 2011. – № 2(99) – С. 155-157.

5. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування : постанова Кабінету міністрів України від 26.01. 2011 р. № 59 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

7. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету (Сер. Економічні науки). – Житомир. – 2009. – № 2 (48). – С. 131-133.

8. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України 26.06.2013 р. № 611 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

9. НП(С)БОДС № 124 “Доходи” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/> www.ifac.org.

10. Бюджетний кодекс України : від 07.10.2010 р. №2592-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kodeksy.org.ua/budg/1.htm>

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛІНГ

УДК 657: 658.15

Нападовська Л. В., Карпенко Д. В.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ

***Анотація.** Проаналізовано концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів. Розроблено інформаційну модель стратегічного управлінського обліку. Розглянуто спеціальний методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку. Розроблено систему показників-індикаторів про хід досягнення стратегічних цілей підприємства.*

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, маржинальний дохід, управлінські рішення, непрямі доходи, система збалансованих показників, майбутні вигоди

Napadovska L., Karpenko D.

CONCEPTUAL FOUNDATIONS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING INCOME

***Summary.** Analysis of the conceptual foundations of strategic management accounting income. Developed information model of strategic management accounting. We consider a special methodological tools of strategic management accounting. The system performance indicator of progress towards the strategic goals of the company.*

Keywords: strategic management accounting, profit margins, management decisions, indirect income, balanced scorecard, future benefits

1. Вступ

З метою досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри кредиторів, інвесторів і партнерів керівники підприємств ресторанного господарства повинні мати повноцінну інформацію стратегічного характеру з урахуванням довгострокових цілей, впливу зовнішнього середовища та визначеними ключовими чинниками успіху. Тому об'єктивно постає необхідність дослідження обліково-аналітичних аспектів прийняття стратегічних рішень з управління доходами підприємств галузі з метою прогнозування майбутніх економічних вигод.

Дослідженням питань, пов'язаних зі створенням обліково-аналітичного забезпечення для прийняття стратегічних управлінських рішень займалися вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема М. Вахрушина, С. Голов, К. Друрі, М. Пушкар, Б. Райан, Уорд Кіт, В. Шевчук, Р. Фіджеральд та ін. Більшість із них розкривали основні аспекти цього питання в широкому розумінні, не виділяючи конкретні об'єкти обліку та не прив'язуючи дослідження до певної галузі діяльності. Тому необхідним є проведення комплексних розробок щодо створення облікового забезпечення для управління доходами, спрямованого на стратегічний розвиток діяльності підприємства, зокрема підприємств ресторанного господарства.

Метою статті – поглиблення теоретико-практичних засад формування стратегічного управлінського обліку доходів і розробка пропозицій щодо їх удосконалення.

2. Концепція стратегічного управлінського обліку

Аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати про відсутність єдності поглядів на стратегічний управлінський облік серед вчених-дослідників. Так, різні автори по-різному трактують сутність та напрями його розвитку [1-9]. У широкому розумінні стратегічний управлінський облік – це система забезпечення та аналіз даних управлінського обліку про підприємство, його конкурентів для використання при розробці та контролі за реалізацією економічної стратегії [6, 9]. Про значення стратегічного управлінського обліку у бізнесі зарубіжних компаній може свідчити теза Кіта Уолрда, що “бізнес-стратегії можуть залишитися планами, якщо стратегічне управління не має механізму реалізації обраної стратегії”, маючи на увазі під механізмом впровадження стратегічного управлінського обліку [7, с. 6]. При цьому така система повинна бути придатною для функціонування у мінливих умовах еволюціонуючого середовища, оскільки бізнес-стратегії – це альтернативні плани дій, які можуть бути реалізовані для вирішення певних завдань [5, 7, 10]. Вивчення завдань цього виду обліку свідчать, що вони в основному стосуються підготовки інформації для прийняття

рішень на перспективу через вивчення можливостей взяття підприємством зобов'язань та передбачення наслідків їх прийняття. Основою вирішення цих завдань є по суті вже існуючі інформаційні системи. Б. Райан з цього приводу зазначає, що в стратегічному обліку фінансова звітність і відповідно фінансовий облік та інформаційна система управлінського обліку розглядаються як єдине ціле [5, с. 30].

Стратегічним управлінським обліком називають певний спосіб відображення фінансових та облікових проблем підприємства. Він належить до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з чотирма чинниками (чотири "C" – *commitment, control, cash (cost), capability*) за Б. Райаном [5, с. 155]: зобов'язаннями (домовленість між двома або більше сторонами для здійснення відповідної діяльності, що має економічну доцільність, з їх допомогою відбувається обмін економічними цінностями); контролем (здійснення бюджетного контролю забезпечується шляхом аналізу відхилень бюджету від фактичних показників); наявними коштами (витратами); потенціалом (визначають якою діяльністю підприємство може займатися успішно, а від якої слід відмовлятися).

Стратегічний облік є логічним продовженням оперативного управлінського обліку, спрямованим на розробку стратегічних управлінських рішень, які орієнтовані на майбутнє, мають високий рівень невизначеності, носять глобальний характер і важливість наслідків стратегічних рішень. Він має свою мету, завдання, об'єкт, предмет, принципи та методи (рис. 1).

До специфічних методів стратегічного обліку можна віднести: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), моніторинг динаміки вартості підприємства (бренда, марки, бізнесу тощо), методи стратегічного ціноутворення та калькулювання (ABC-costing, JIT-costing, target-costing, калькулювання на основі ланцюга цінностей), методи стратегічного позиціонування (flexed budget), система збалансованих показників, методи стратегічного та системного аналізу (SWOT-аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо). Зрозуміло, що підприємства використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають. Бізнес-стратегії обирають за результатами аналізу поточної ситуації та виявленими критичними факторами успіху (якість продукції (послуг), час, обслуговування клієнтів, атмосфера та імідж підприємства). Перші залежать від других та можуть змінюватись. Важливо розуміти, що саме є імпульсом ефективного бізнесу, його рушійною силою. Наприклад, якщо рушійною силою для підприємства ресторанного господарства є виробництво фірмових страв, то це означає, що для зростання бізнесу буде забезпечено запровадження нових страв, створених на інноваційному обладнанні, за інноваційними технологіями, орієнтованими на



Рис. 1. Концептуальні підходи до стратегічного управлінського обліку (сформовано авторами)

здорове харчування, або за рахунок забезпечення високої якості страв та високої культури обслуговування. При цьому проблемним залишається питання щодо процесу здійснення стратегічного управлінського обліку.

3. Процес здійснення стратегічного управлінського обліку

Схематично на рис. 2 ми пропонуємо наступну послідовність проведення стратегічного управлінського обліку.

Необхідно зазначити, що впровадження певних стратегій буде дієвим лише на тих рівнях, де виникають конкретні завдання, зокрема пов'язані з життєвим циклом продукції власного виробництва. На підприємствах ресторанного господарства життєвий цикл певного виду продукції власного виробництва (фірмова страва, сезонні страви) визначає рівень її реалізації, що має бути врахована при виборі стратегії діяльності. Особливої уваги потребує розробка моделі розрахунку залежності між маркетинговими витратами та доходом, щоб встановити критичний рівень, при якому доходи почнуть зменшуватися (за законом спадної доходності). Така залежність буде вказувати на те, що для досягнення критичної суми доходу потрібен мінімальний рівень витрат на здійснення маркетингової діяльності, невід'ємної складової бізнес-процесу "Реалізація".

Для досягнення синергетичного ефекту від створення інформації важливо визначити, які аспекти фінансового обліку доходів підходять для цілей стратегічного управління. Відомо, що окремі партнерські групи найчастіше використовують синтезовану інформацію з фінансової звітності, іншим пот-

рібна більш розгорнута інформація (сформована в управлінському обліку). Оскільки важливою функцією стратегічного управлінського обліку є відображення інтересів та потреб тих партнерських груп, які не входять до груп, що приймають рішення [7, с. 9], то особливо важливим є оцінка ризиків втрати економічної вигоди (зменшення ризиків майбутньої діяльності) за умови вибору певної альтернативи рішень. При цьому доцільно використовувати результати аналізу, проведеного на основі коефіцієнтів операційного ризику, варіації прибутку від обсягів продажів, варіації чистого прибутку, визначення запасу фінансової міцності тощо. Аналіз літературних джерел [1, 2, 3, 8] показав, що більшість науковців підкреслюють доцільність визначення операційного важеля при встановленні рівня підприємницького ризику, оскільки збільшення операційного важеля в динаміці завжди свідчить про його зростання. Крім того, на основі цього показника стає можливим визначення важливих питань стратегічного управління щодо залежності між зміною обсягів реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та розміром майбутнього фінансового результату, оскільки він показує, яким буде очікуваний приріст прибутку при збільшенні обсягів реалізації на 1% після досягнення рівня беззбитковості:

$$Kop = \frac{\Delta\P\%}{\Delta Vp\%} = \frac{(\overline{Cp} - \overline{Ззм}) \times \Delta Op}{(\overline{Cp} - \overline{Ззм}) \times Op - \overline{Зпост}} \times \frac{Cp \times Op}{Cp \times \Delta Op} = \frac{Mд}{Pr} \quad (1)$$

де Kop – коефіцієнт операційного ризику, коеф.;

$\Pi\%$ – відсоткова зміна прибутку від реалізації, коеф.;

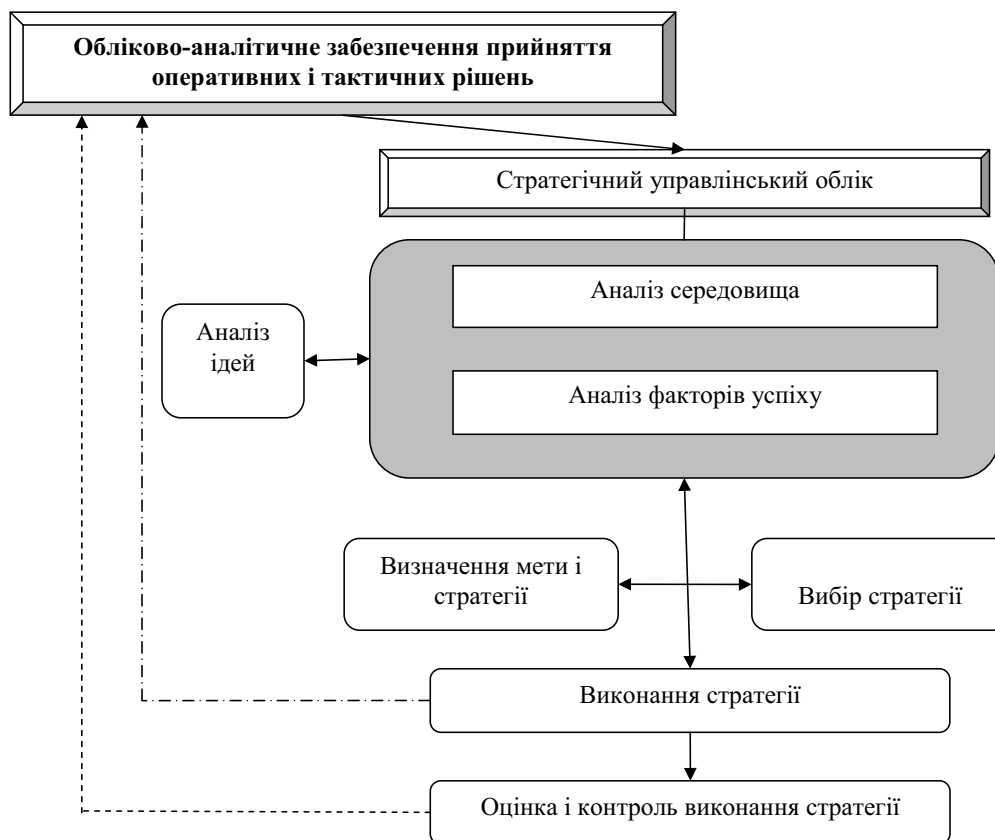


Рис. 2. Процес здійснення стратегічного управлінського обліку (запропоновано авторами)

$Vp\%$ – відсоткова зміна виручки від реалізації, коеф.;

Cp – ціна реалізації продукції, грн/на порцію;

Zm – середні змінні затрати, грн/на порцію;

Op – обсяг реалізації, од. продукції;

Op – зміна обсягу реалізації, од.;

$Zpost$ – постійні затрати періоду, грн;

Md – маржинальний дохід, грн;

Pr – прибуток від реалізації, грн.

Така інформація є важливою для підприємств ресторанного господарства особливо в період падіння платоспроможного попиту населення та збільшення рівня інфляції, оскільки кожен процент скорочення виручки сприяє значно більшому падінню прибутку та прискоренню переходу діяльності підприємства у збиткову зону. Вплив операційного важеля проявляється в тому, що будь-яка зміна доходу від реалізації завжди призводить до більш інтенсивної зміни величини прибутку. Це зумовлено різним ступенем впливу постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів внаслідок зміни обсягу діяльності, оскільки чим вищий рівень постійних витрат, тим більший вплив має операційний важіль. Таким чином, ефект операційного важеля можна трактувати з точки зору еластичності прибутку за виручкою від реалізації. При цьому створюється можливість кількісного виміру якісної залежності між величиною ризику, рентабельністю та ліквідністю.

Аналіз результатів опитування керівників підприємств ресторанного господарства показав, що у практичній діяльності їм необхідна інформація, яка дозволяє приймати управлінські рішення щодо обсягів виробництва. Тому важливим є визначення можливостей зниження обсягів виробництва без ризику потрапити до зони збитків, тобто “маржу безпеки” (“запас фінансової міцності”), який показує перевищення фактичної виручки від реалізації над точкою беззбитковості.

У деяких випадках протягом реалізації обраного виду стратегії (наприклад, спрямованої на реалізацію певних страв і послуг) виникають ситуації, коли у запланований період страви не користуються передбачуваним попитом. Тому з метою визначення вигоди підприємства, отриманої від реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та визначення втраченої вигоди від нереалізованої частини страв клієнту доцільно використовувати показники взаємного заміщення окремих видів сировинного набору чи товарів. Такі розрахунки здійснюються на основі визначення коефіцієнтів заміщення, що відображають відношення маржинального доходу на одиницю одного з видів продукції власного виробництва до маржинального доходу іншого виду. Сутність такого заміщення полягає в тому, що певна кількість реалізованих одиниць конкретного виду страв може відшкодувати витрати від нереалізованої одиниці іншої страви. Об'єктом спеціальних досліджень бухгалтерів – аналітиків, економістів можуть виступати замовлення клієнтів визначеної групи. При цьому заміщення замовлень означатиме: скільки постійних клієнтів однієї групи можуть відшкодувати витрати від виходу одного клієнта з іншої групи. З метою порівняння прибутковості окремих замовлень і груп клієнтів розраховується коефіцієнт

заміщення (формула 2). Він показує переваги того чи іншого об'єкта дослідження (страви) при досягнення значення >1 . Додатково необхідно розраховувати середні коефіцієнти заміщення (формула 3), оскільки кількість парних коефіцієнтів заміщення може бути значною, що зумовлює складності в їх інтерпретації. Вони розраховуються як відношення маржинального доходу за одним замовленням даного виду до середнього маржинального доходу на одне замовлення з даного підрозділу або виду діяльності та показують, наскільки замовлення даного виду більш вигідне, ніж в середньому за підрозділом:

$$K_{зам} = \frac{Md_A}{Md_B}, \quad (2)$$

де $K_{зам}$ – коефіцієнт заміщення замовлень групи А замовленнями групи В, коеф.;

Md_A – маржинальний дохід за одним замовлення групи А, грн/од.;

Md_B – маржинальний дохід за одним замовлення групи В, грн/од.

$K_{зам}$ – середній коефіцієнт заміщення на замовлення групи А, коеф.;

$$\bar{K}_{зам} = \frac{Md_A}{Md} \quad (3)$$

Md – середній маржинальний дохід за одним замовленням підрозділу або виду діяльності, грн/од.

У випадках, коли підприємство виходить на новий ринок збуту або за умови необхідності розширення його частки, керівники часто приймають рішення щодо зменшення ціни реалізації продукції. В таких ситуаціях підприємству ресторанного бізнесу обов'язково необхідно враховувати вплив попиту споживачів на зміну ціни реалізації. Відповідна інформація повинна знайти відображення у загальній системі збалансованих показників.

Метою створення такої системи показників є проведення оцінки та аналізу об'єктів обліку, за рахунок не лише фінансових, а й нефінансових показників, оскільки традиційні підходи не відповідають сучасним запитам управління щодо досягнення стратегічних цілей. Як показали обстеження діючих підприємств галузі, динаміка таких показників відстежується частіше (53% щоденно) ніж виконання планових показників. Їх перелік визначається керівництвом на власний розсуд в залежності від потреб менеджерів та рівня кваліфікації осіб, що займаються їх розробкою. Такий підхід до формування показників діяльності був розроблений ще в 90-х роках минулого століття американськими вченими Р. Капланом і Д. Нортеном та отримав назву – система збалансованих показників (СЗП) [12]. В її основу покладено методологію доповнення фінансових і традиційних натуральних показників, необхідними для стратегічного управління якісними показниками ефективності бізнесу, за рахунок переведення їх у систему вимірних оцінних критеріїв.

Практика господарювання свідчить про те, що оцінка впливу на доходи підприємства таких факторів, як лояльність клієнтів, характер ринку, якість продукції, задоволеність споживачів, рівень корпоративної культури, кваліфікованість персоналу то-

що, здійснюється менеджерами на інтуїтивному рівні. Тому, на основі інформації, створеної у системі управлінського обліку, стає можливим визначення системи випереджаючих (порівняно з фінансовими) індикаторів, що інформують менеджерів про хід досягнення стратегічних цілей. Збалансована система показників складається з чотирьох основних блоків: 1) фінансово-економічні показники, розкривають основні критерії оцінки поточної та стратегічної діяльності підприємств ресторанного господарства; 2) показники за клієнтами, передбачають визначення результатів діяльності залежно від рівня відповідності якості продукції, послуг підприємств ресторанного господарства вимогам споживачів, що виражається у задоволеності клієнтів, їх лояльності та залученні нових споживачів, розширенні частки ринку тощо; 3) показники по бізнес-процесах, забезпечують максимальну інтеграцію між інтересами власників (фінансові цілі) і клієнтів (цінність для клієнта), тобто створення максимальної цінності для клієнтів з мінімально можливими витратами; 4) показників по персоналу, розкривають людський фактор як основний фактор впливу на результати діяльності, що досягається за рахунок підвищення кваліфікації та навчання працівників.

З метою досягнення максимального ефекту від впровадження СЗП доцільним є розробка показників за різними рівнями управління. Проведення моніторингу досягнення цілей підприємства за рахунок впровадження СЗП вимагає відповідного обліково-аналітичного забезпечення, що в умовах використання комп'ютерних програм здійснюється в три основні етапи: введення вхідної інформації, її обробка та формування вихідних показників. Так, на першому етапі джерелом отримання вхідної інформації є: статистична та внутрішня звітність; анкетування клієнтів, працівників та менеджерів підприємств, огляд ринку тощо. Другий етап передбачає вирішення питань, пов'язаних з максимізацією доходів за рахунок ідентифікації споживачів і розробки заходів щодо забезпечення їх лояльності та прихильності до бренду підприємства. Після формулювання цілей у кількісному вираженні здійснюється пошук засобів для їх досягнення. Тому наступним кроком є вибір ключових показників з урахуванням специфіки кожного підприємства. До основних з них можна віднести такі, як: виручка від реалізації, маржинальний дохід, коефіцієнти взаємозв'язку виручки між структурними підрозділами; виручка від реалізації послуг на м², виручка від реалізації за центрами відповідальності; розмір середнього чеку на клієнта (замовлення); показники лояльності (приросту клубних клієнтів); внесок кожного працівника сфери реалізації в загальну суму доходів; рівень освіти працівників; задоволеність працівників тощо. Аналіз показників системи здійснюється керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою.

4. Висновки

Отже, стратегічний управлінський облік доцільно розглядати як складову системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, призначену для планування май-

бутньої стратегії й тактики функціонування; вимірювання й оцінки ефективності господарювання підприємства загалом і за окремими центрами відповідальності на різних фазах життєвого циклу, коригування управлінських дій на процес реалізації вибраної стратегії.

За рахунок впровадження специфічних методик управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства можливо досягти максимальних результатів від управління доходами на основі вдосконаленого облікового забезпечення, що сприятиме формуванню релевантної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень, орієнтованих на збільшення майбутніх економічних вигід.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / М. А. Вахрушина ; ВЗФЗИ. – М. : Финстатинформ, 2000. – 359 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : науч. изд. / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
4. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334с.
5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] : науч. изд. / Б. Райан. – М. : ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
6. Тарасова Т. М. Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях / Т. М. Тарасова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 29 (227). – С. 19-28.
7. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет [Текст] : науч. изд. / Уорд Кит; [пер. с англ.] – М : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
8. Фиджеральд Р. Управление финансами предприятия для менеджеров. Руководство по планированию, контролю и принятию решений [Текст] : науч. изд. / Р. Фиджеральд ; пер. с англ. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 456 с.
9. Хоменко Н. В. Товарні запаси : проблеми обліку, контролю та звітності [Текст] : монографія / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
10. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menagement/2012_721/46.pdf.
11. Крылов С. И. Сбалансированная система показателей: процесс формирования / С. И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 11(209). – С.19-32.
12. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] : науч. изд. / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – [пер. с англ.] ; [2-е изд., испр. и доп.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 320 с.

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПЕРІОДУ

***Анотація.** Досліджено сутність стратегічного управлінського обліку та його значення у формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління витратами періоду підприємств. Розроблено методіку та наведено критерії ефективності організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду. Побудовано модель та запропоновано алгоритм прийняття управлінських рішень на основі стратегічного управлінського обліку витрат періоду.*

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, обліково-аналітична система, витрати періоду

Ozeran V., Boychuk T.

STRATEGIC MANAGERIAL ACCOUNTING AS A COMPONENT OF THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM OF PERIOD COSTS MANAGEMENT

***Summary.** The essence of strategic managerial accounting and its importance in building up accounting and analytical support of enterprise period costs management is studied. The methodology is developed and efficiency criteria of organizing the strategic managerial period costs accounting are presented. A model is constructed and an algorithm for managerial decision-making based on strategic managerial period costs accounting is provided.*

Keywords: strategic managerial accounting, accounting and analytical system, period costs

1. Вступ

Проблема якості та оперативності інформації для потреб управління витратами суб'єктів господарювання за умов конкурентної економіки стає все більш актуальною. А. А. Пилипенко зазначає, що "...сучасні умови господарювання характеризуються глобалізацією, інтеграцією та інформатизацією сфер діяльності, що потребують від сучасних керівників оперативного, чіткого та ефективного плану дій стратегічного розвитку підприємства. Функціонування підприємств за цих умов вимагає удосконалення системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості задля забезпечення достовірною інформацією керівників для прийняття рішень і розробки стратегічних планів" [1, с. 16]. Однією із найважливіших складових управління є обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень. М. І. Бондар зосереджує свою увагу на тому, що "...якість управлінських рішень залежить від кількості (обсягу) обліково-аналітичної інформації, можливості її обробки, а також прикладного характеру" [2, с. 13-16].

В останні роки багато українських і закордонних науковців свої дослідження зосереджують на розкритті сутності, побудові та елементах обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання. Зокрема, питання щодо формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами у своїх працях висвітлюють М. І. Бондар [2, с. 13-16], З. В. Гуцайлук [3, с. 166-170], А. Г. Загородній [4, с. 94-102], З. В. Задорожній [5, с. 283-286], П. О. Куцик [6, с. 211-216], Є. В. Мних [7, с. 129-135], А. А. Пилипенко [1, с. 16], І. Б. Садовська [8, с. 168],

М. С. Пушкар [9, с. 77], М. В. Реслер [10, с.62-169, 11], а також молоді науковці В. А. Нехай [12], О. А. Подолянчук, С. В. Захарчук [13, с. 106-111], М. Ф. Яценко [14]. Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад формування системи обліково-аналітичного забезпечення зробили також закордонні науковці. Зокрема, ці питання досліджено в наукових працях М. Вахрушиної [15], Х. Андерсона, Д. Колдеулла, Б. Нідлза [16], Я. Соколова [17], Л. Усатової [18], Л. Усенко [19]. Науковий здобуток цих вчених є основним підґрунтям для формування обліково-аналітичного забезпечення як цілісної компоненти управління.

Проте, у зв'язку із зростанням інформаційних потреб системи управління виникає необхідність постійного удосконалення якості обліково-аналітичного забезпечення, шляхом використання нових концепцій та систем. Зокрема, у даній статті запропоновано модель побудови стратегічного управлінського обліку витрат періоду.

Аналіз статистичних даних свідчить про суттєве зростання витрат, що зумовлює зниження прибутковості підприємств. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [20] до складу таких витрат відносяться адміністративні, збутові та інші операційні витрати, які безпосередньо не пов'язані із формуванням собівартості реалізованої продукції. Ці витрати списують безпосередньо на фінансові результати підприємства, і в процесі їх виникнення їх прийнято називати витратами періоду.

Мета статті – розкриття сутності, обґрунтування методіки та побудова моделі стратегічного управлінського обліку з метою формування інформації для потреб управління витратами періоду.

2. Сутність стратегічного управлінського обліку

Дані обліково-аналітичної системи (далі – ОАС) є основним та найдостовірнішим інформаційним джерелом, що застосовується в управлінні витратами підприємств. У свою чергу, обліково-аналітичне забезпечення необхідно розглядати як продукт багатоеlementної інформаційної системи, суть якої полягає в узгодженому поєднанні облікових процедур з елементами аналізу та контролю в єдиному процесі. Слід зауважити, що не існує єдності у поглядах наукової спільноти стосовно складу обліково-аналітичного забезпечення. Так, А. Г. Загородній зазначає, що “обліково-аналітичне забезпечення це сформована на засадах системного підходу форма організації усіх видів обліку та аналізу...” [4, с. 94-102].

А. А. Пилипенко запропонував модель обліково-аналітичної системи, складовими якої є фінансовий та управлінський облік, фінансовий та управлінський аналіз і управлінський аудит [1, с. 24].

Враховуючи думку М. С. Пушкаря про те, що “... фактором формування нової парадигми обліку стає усвідомлення того, що економічне зростання у сучасному світі базується на інформаційних ресурсах, використання яких дає значний економічний ефект...” [9, с. 122] складовою обліково-аналітичного забезпечення є стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting).

Особливістю даного виду обліку є спрямованість на вирішення стратегічних управлінських рішень. Як зазначає П. Й. Атамас “стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких, як прибутковість конкурентів, частка на ринку та ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах” [21, с. 387].

3. Організація та методика стратегічного управлінського обліку витрат періоду

Важливого значення в організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду мають наукові підходи, що їх можна використовувати для його побудови. Вибір конкретного підходу в значній мірі залежить від структури обліково-аналітичної системи. У табл. 1 наведено основні підходи до організації стратегічного управлінського обліку [23].

На наш погляд, для організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду доцільно застосовувати системний та інформаційний підходи. Зокрема, використання першого забезпечує нерозривний зв'язок між іншими складовими обліково-

аналітичного забезпечення, другого – мінімальні витрати часу на формування, опрацювання та узагальнення зібраної інформації шляхом впровадження на підприємстві спеціальних програмних продуктів.

Важливе значення для методики стратегічного управлінського обліку мають його принципи. Окрім загальних принципів обліку, які притаманні будь-якому обліку, стратегічний повинен базуватися і на спеціальних принципах, якими є:

- узгодженість (зміна функцій стратегічного управлінського обліку повинна відбуватися відповідно до зміни стратегії підприємства);

- відносність (для прийняття управлінського рішення потрібна не лише абсолютна, а й відносна інформація);

- економічність (витрати на впровадження та функціонування стратегічного управлінського обліку повинні бути мінімальні, а ефект максимальний);

- адаптивність (стратегічний управлінський облік повинен бути адаптований до зовнішнього середовища і оперативно реагувати на різні зміни);

- прозорість (стратегічний управлінський облік повинен бути зрозумілим на запит користувача) тощо [23].

У методиці стратегічного управлінського обліку можна застосовувати як традиційні методи обліку, так і специфічні. Л. О Івашиненко пропонує 9 таких елементів: стратегічне планування, стратегічний аналіз, балансові звіти, стратегічне позиціонування, сегментація та системний аналіз конкурентного оточення, стратегічний аудит, прогнозування, аналіз ланцюгової вартості [22].

К. Уорд у своїх працях запропонував ряд критеріїв ефективного впровадження стратегічного управлінського обліку [24]: стратегічний управлінський облік повинен стати інструментом у прийнятті стратегічних рішень; стратегічний управлінський облік повинен бути зорієнтований на інформаційні потреби бухгалтерів та менеджерів підприємства; чітко визначення типу управлінського рішення; формування суттєвої інформації; поділ витрат на релевантні та нерелевантні; наявність в обліково-аналітичній системі механізму адаптації до змін.

По суті, наведені критерії визначають основні вимоги до методики стратегічного управлінського обліку.

Таблиця 1

Підходи до організації стратегічного управлінського обліку

Підхід	Значення підходу
Системний	Організацію та функціонування стратегічного управлінського обліку розглядають як елемент системи стратегічного управління і системи управлінського обліку
Комплексний	Стратегічний управлінський облік розглядають як частина фінансово-господарської діяльності підприємства з комплексним використанням усіх видів інформації
Інформаційний	В організації та функціонуванні стратегічного управлінського обліку застосовують сучасні комп'ютерні технології
Інтеграційний	Забезпечує взаємозв'язок структурних підрозділів як по вертикалі, так і по горизонталі
Ситуаційний	Стратегічний управлінський облік концентрується лише на конкретних бізнес-процесах

4. Модель стратегічного управлінського обліку витрат періоду

Впроваджувати стратегічний управлінський облік на підприємстві необхідно з огляду на сказане, з урахування специфіки його діяльності, інформаційних потреб менеджерів і керівництва та стану самої обліково-аналітичної системи. Відповідно до сказаного вище, нами запропоновано уніфіковану модель впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві (рис. 1).

Першим етапом у побудові моделі стратегічного управлінського обліку є визначення елементів системи. Предметом стратегічного управлінського

обліку витрат періоду є сукупність операцій фінансово-господарської діяльності, у результаті якої виникають адміністративні, збутові та інші операційні витрати. Витрати періоду є також об'єктом стратегічного управлінського обліку. Інформація про ці витрати, що її формують в обліковій системі, повинна бути інтерпретована та зрозуміла для потреб планування, прогнозування, аналізу, контролю та управління. При цьому доцільно визначити центри відповідальності, бізнес-процеси та витрати, які будуть за ними закріплені. Організація обліку витрат періоду за центрами відповідальностями та відповідними бізнес-процесами дає змогу отримувати

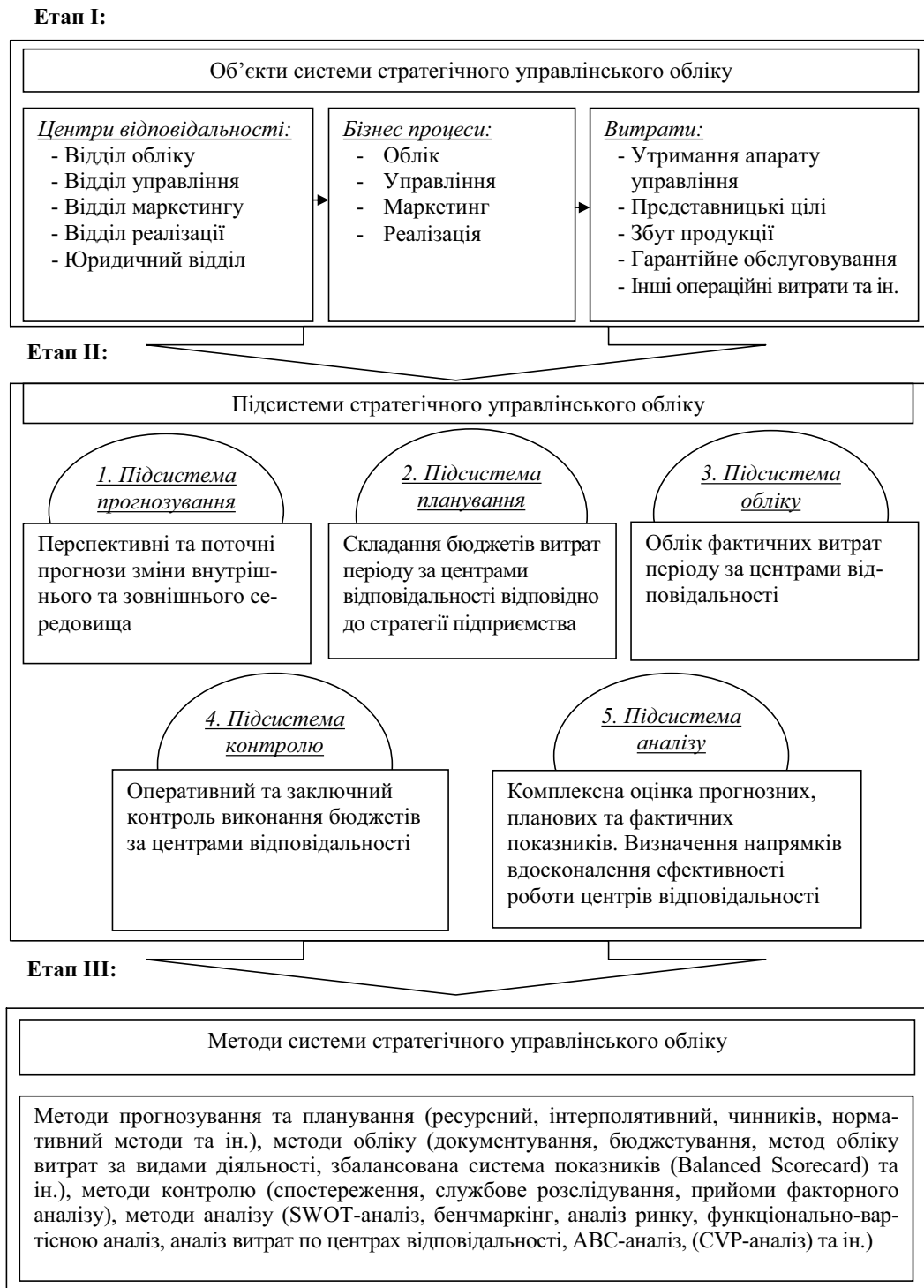


Рис. 1. Модель системи стратегічного управлінського обліку витрат періоду (розроблено авторами)

вати достовірну та оперативну інформацію, покладаючись не лише на дані фінансового обліку. Другий етап полягає у реалізації дій, спрямованих на формування необхідної інформації для потреб управління шляхом використання підсистем планування, прогнозування, обліку, контролю та аналізу. Оскільки характерною рисою стратегічного управлінського обліку є зосередженість на зовнішніх чинниках, першою підсистемою є прогнозування. Класифікацію цих чинників доцільно здійснювати з урахуванням стратегічного менеджменту, що передбачає дослідження:

- макросередовища (економічні, політичні, правові чинники);

- мікросередовища (інвестори, банки та кредитні установи, постачальники, покупці, конкуренти, страхові компанії, аудитори тощо).

Відповідно до розроблених прогнозів необхідно здійснити планування безпосередньо витрат періоду. Підсистема планування сприяє формуванню стратегічних та тактичних бізнес-процесів за всіма центрами відповідальності. На стадії планування необхідно сформулювати бюджети витрат періоду відповідно до стратегії розвитку підприємства. Наприклад, якщо підприємство виводить на ринок новий товар, доцільно закласти в бюджет витрат

У межах цієї підсистеми важливе значення відведено складанню відповідних форми звітності про виконання прогнозів, планів та бюджетів витрат періоду за відповідними бізнес-процесами та центрами відповідальності. Саме на основі даних аналізу та використання факторного аналізу можливо виявити вплив витрат періоду на фінансові результати.

Важливе значення у реалізації наведеного алгоритму здійснення стратегічного управлінського обліку відведено інструментам (методам), за допомогою яких функціонують наведені вище підсистеми. Зокрема, у межах формування моделі стратегічного управлінського обліку доцільно застосовувати аналіз сильних і слабких сторін підприємства, SWOT-аналіз, бенчмаркінг, аналіз ринку, облік і аналіз витрат по всіх стадіях життєвого циклу продукції, управління за цільовими витратами, функціонально-вартісний аналіз, аналіз витрат за центрами відповідальності, функціонально-вартісною аналіз, ABC (XYZ)-аналіз, аналіз беззбитковості (CVP-аналіз), бюджетування.

Таким чином, на основі запропонованої моделі стратегічного управлінського обліку витрат періоду можна запропонувати алгоритм прийняття управлінських рішень, приведений на рис 2.

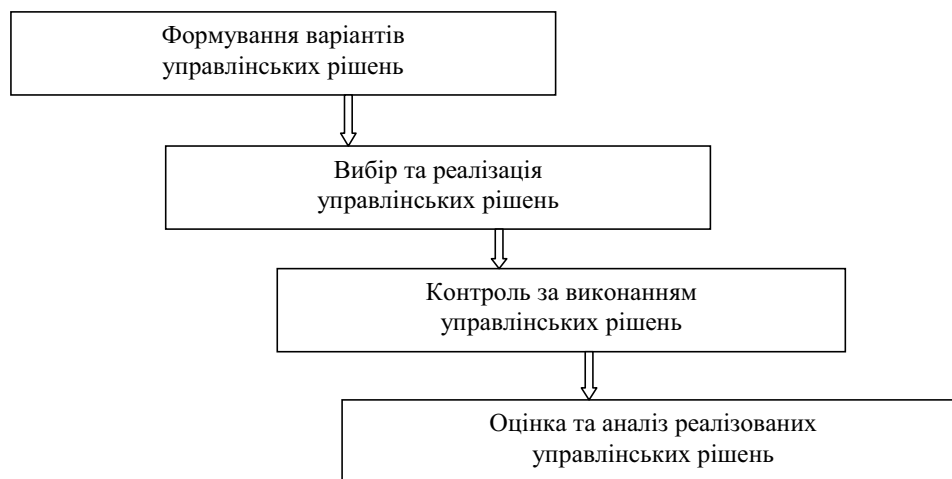


Рис. 2. Алгоритм прийняття управлінських рішень (розроблено авторами)

періоду зростання частки витрат на маркетинг та рекламу.

Оскільки дані фінансового обліку не можуть надати необхідний рівень даних для аналізу про склад та поведінку витрат періоду, зростає значення організації управлінського обліку за центрами відповідальності. Формування такої інформації властиве підсистемі обліку. Наприклад, за даними обліку центру відповідальності збуту продукції можна визначити у розрізі кожного покупця витрати на збут, що є неможливим у системі фінансового обліку.

З метою перевірки виконання фактичних бюджетів витрат періоду їх плановим значенням зростає роль підсистеми контролю. Упродовж терміну, на який складено бюджет витрат періоду, необхідно здійснювати поточний контроль, а після його завершення – заключний.

5. Висновки

Основною проблемою сьогодення в управлінні витратами підприємства є недостатній рівень поінформованості менеджерів про склад витрат та їх поведінку. Вирішити цю проблему можливо шляхом підвищення ефективності обліково-аналітичної системи. Одним із варіантів удосконалення обліково-аналітичної системи є використання прогресивних видів обліку, таких як стратегічний управлінський облік. Його впровадження у практичну діяльність суб'єктів господарювання дозволяє визначати вплив кожного виду витрат періоду та відповідного центру відповідальності на фінансовий результат діяльності та стратегію розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / [А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук] ; [за заг. ред. А. А. Пилипенка]. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 344 с.
2. Бондар М. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М. Бондар // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 13-16.
3. Гуцайлюк З. Оперативний облік та оперативний економічний аналіз у системі бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2(35). – С.166-170.
4. Загородній А. Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / А. Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2007. – № 576. – С. 94-102.
5. Задорожній З. Управлінський облік як складова виробничого обліку / З. Задорожній // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3(19). – С. 283-286.
6. Куцик П. О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи / П. О. Куцик // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3(21). – С. 211-216.
7. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями / Є. В. Мних, О. М. Брадул // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2009. – №647. – С. 129-135.
8. Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика [Текст] : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Глущкевич. – Луцьк : ЛНТУ, 2008. – 352 с.
9. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-банш, 2006. – 336 с.
10. Реслер М. В. Модель контролю обліково-аналітичного забезпечення менеджменту / М. В. Реслер // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2012. – № 5. – С. 162-169.
11. Реслер М. В. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту [Текст] : монографія / М. В. Реслер. – Ужгород : Ліра, 2013. – 296 с.
12. Нехай В. А. Обліково-аналітичне забезпечення антикризового управління діяльністю сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / В. А. Нехай ; Національний університет біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 24 с.
13. Подолянчук О. А. Облікова інформація в управлінні доходами / О. А. Подолянчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2006. – № 2 (21). – С. 106–111.
14. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / В. Ф. Яценко ; Київ. нац. економ. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 25 с.
15. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управленческий учет [Текст] : учебн. / М. А. Вахрушина. – [8-е изд., испр.]. – М. : ОмегаЛ, 2010. – 570 с.
16. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] : науч. изд. // [пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 457 с.
17. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособ. / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Магистр, 2010. – 428 с.
18. Усатова Л. В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов : автореф. дис. на соиск. науч. степени д-ра экон. наук: 08.00.12 / Л. В. Усатова ; Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2008. – 34 с.
19. Усенко Л. М. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями на основе применения стратегического управленческого учета / Л. М. Усенко, З. В. Удалова // Управленческий учет. – 2011. – № 2 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://upruchet.ru/articles/2011/2/5535.html>
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
21. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
22. Гуденица О. В. Стратегический учет в коммерческих организациях [Текст] : учеб. пособ. / О. В. Гуденица, Л. О. Ивашиненко. – Ростов-на-Дону : АзовПечать, 2008. – 235 с.
23. Ильшева Н. Н. Идентификация стратегического управленческого учета в холдинговых структурах: принципы и информационная структура / Н. Н. Ильшева, Л. В. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2009. – № 10 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/20522/>
24. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Уорд К.; [пер. с англ.] – М. : Олимп-Бизнес, 2002 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.upruchet.ru/articles/2011/2/5535.html>.

АДАПТАЦІЯ СИСТЕМИ “СТАНДАРТ-КОСТИНГ” ДО СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕАЛІЙ УКРАЇНИ

Анотація. У статті висвітлюється сутність системи “стандарт-костинг”, яка широко використовується в економічно розвинених країнах, в порівнянні з методом нормативного обліку витрат. Розглядаються проблеми впровадження цієї системи в Україні в контексті її адаптації до сучасної економічної ситуації нашої держави.

Ключові слова: витрати, стандарти, норми витрат, калькулювання, собівартість, стандарт-костинг, нормативний метод обліку

Serdiuk V.

ADAPTATION OF “STANDARD-COSTING” SYSTEM IN MODERN ECONOMIC REALITIES OF UKRAINE

Summary. The article highlights the essence of “standard-costing”, which is widely used in the developed countries, in comparison with the regulatory cost accounting method. The problems of implementing the system in Ukraine in the context of its adaptation in the modern economic situation of our country are examined.

Keywords: costs, standards, cost standards, calculation, cost, “standard-costing”, regulatory accounting method

1. Вступ

Підвищенню якості та оперативності інформаційного забезпечення управління підприємством сприяє впровадження системи “стандарт-костинг”, практичне використання якої в економічно розвинених країнах довело її високу ефективність. Так, перехід від суцільної інформації про виробництво продукції за добу до обліку відхилень призводить до скорочення обсягу переданих відомостей в десятки разів. При цьому інформаційна насиченість суб'єкта управління не знижується.

Вперше облік за стандартами з'явився у 80-х роках XIX ст. на Уральських металургійних заводах. Система обліку носила назву “ідеальної звітності”. Фактична собівартість визначалася за допомогою ідеальних норм витрат, суми відхилень від яких списувалися за рахунок прибутку і збитків підприємства, а причини відхилень ретельно вивчалися [1, с. 13]. Революція 1917 року знищила в Росії цю систему, але в 1918-1919 роках вона відродилася у США у форматі “стандарт-костинг”. Її поява там була викликана ускладненням виробництва, а теоретичною базою послужили роботи А. Тейлора з наукової організації праці. Основоположником американської системи став бухгалтер-експерт Джорж Чартер Гаррісон [2-4].

У 1931 р. в інституті техніки управління СРСР детально вивчили можливі шляхи реалізації і практичного використання в Радянському Союзі системи “стандарт-костинг”. У результаті був розроблений нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції, який у роки перших п'ятирічок запропонували колишні головні бухгалтери автомо-

більного заводу ім. Лихачова Крючков і Бочаров спільно з працівниками Союзу організації обліку [5].

Наукове обґрунтування цей метод отримав у роботах професора М. Х. Жебрака [6-9]. Велике значення для розвитку нормативного обліку мали праці Е. К. Гільде. Він перейшов від єдиної схеми нормативного методу для всіх галузей промисловості до галузевих моделей, що поєднують основні принципи нормативного обліку з технологічними і організаційними особливостями [10-13].

На теперішній час з теорії та практики як “стандарт-костинг”, так і нормативного обліку написано чимало дисертацій, монографій, навчальних посібників, надруковано значну кількість наукових статей [14-31]. Проте слід визнати, що в Україні ні перший, ні другий методи не отримали належного поширення. Це пояснюється рядом причин. Головна з них – низький рівень організації нормативного господарства при тому, що саме стандарти (норми) витрат є відправною точкою зазначених методів.

Мета статті – обґрунтувати доцільність та можливість адаптації системи “стандарт-костинг” на вітчизняних підприємствах.

2. Теоретичні аспекти обліку витрат на підприємстві

Система калькулювання стандартних витрат включає наступні елементи: встановлення стандартів витрат; накопичення даних про фактичні витрати; аналіз відхилень та порівняння стандартних і звітних даних; дослідження відхилень; внесення необхідних коректив (рис. 1).



Рис. 1. Алгоритм обліку відповідальності на основі стандартних витрат
(сформовано за: [17-31])

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат також базується на нормах витрачання ресурсів, організації обліку витрат у розрізі норм і відхилень від них (рис. 2).

форм звітності, звалилося ще й нормативне господарство, ніяк не могли зрозуміти, чому те, що повинно створюватися і контролюватися працівниками економічних і виробничо-технічних відділів,

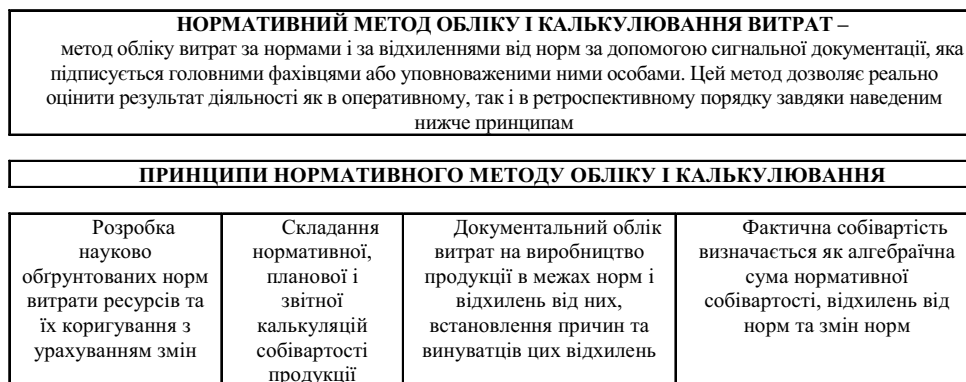


Рис. 2. Сутність і принципи нормативного методу обліку і калькулювання витрат
(сформовано за: [18-31])

Порівняння розглянутих підходів дозволяє зробити такі висновки:

1) обидва методи враховують витрати у межах норм витрачання ресурсів; 2) обидва методи передбачають врахування повних витрат; 3) в обліку за системою “стандарт-костинг” витрати понад встановлені норми відносяться на винних осіб або на результати фінансово-господарської діяльності і не включаються у витрати на виробництво, як при нормативному методі; 4) в умовах “стандарт-костинг” зміна норм у поточному обліку не передбачається, а при нормативному методі це можливо; 5) на відміну від “стандарт-костинг” метод нормативного обліку не зорієнтований на процес реалізації (зосереджений на виробництві), а тому не дозволяє обґрунтовувати ціни; 6) головна ж відмінність полягає в тому, що “стандарт-костинг” розглядають не як метод бухгалтерського обліку, а як систему управління витратами за відхиленнями. Саме методологічна підміна загального (системи управління витратами) приватним (однією з функцій цієї системи) призвела до того, що протягом 70 років радянської влади нормативний метод обліку витрат, так і не був реально впроваджений у практику управління соціалістичними підприємствами.

Розгляд нормативного методу як частини бухгалтерського обліку призвів до того, що його впровадження було лише завданням бухгалтерії. Бухгалтери СРСР, яким на голову, крім двадцяти двох

стало прерогативою служби, завдання якої – формування інформаційної бази про реальну діяльність підприємства.

3. Практичні підходи до впровадження системи “стандарт-костинг” на вітчизняних підприємствах

З метою використання досвіду економічно розвинених країн з впровадження системи “стандарт-костинг” і тих напрацювань, які були досягнуті в процесі сімдесятирічного застосування методу нормативного обліку і калькулювання в колишньому Радянському Союзі, можна запропонувати своєрідний конгломерат, що полягає в наступному. Доцільно визнати нормативний метод обліку витрат одним із напрямів подальшого вдосконалення традиційних методів, обумовлених технологічними та організаційними особливостями виробничих процесів (маються на увазі простий, позамовний і попередільний методи обліку витрат). Для цього в первинній документації, у регістрах бухгалтерського обліку необхідно відображати не лише нормативні, але й фактичні витрати, а відхилення від норм, зафіксовані в сигнальних документах, використовувати для оперативного контролю витрати виробничих ресурсів. Без наявності документів про відхилення від норм у розрізі місць виникнення витрат, центрів відповідальності, об'єктів обліку та калькулювання, причин і винуватців (ініціаторів) норма-

тивний метод перетворюється в “котловий”, при якому витрати враховуються по підприємству в цілому без виявлення причин і винуватців відхилень.

Первинний облік матеріальних і трудових витрат в умовах нормативного методу обліку витрат на виробництво виробів доцільно організувати таким чином. У відділі матеріально-технічного постачання на шифр виду продукції повинна бути відкрита лімітно-забірна карта у двох примірниках, один з яких надійде в матеріальний склад, а другий – в цех. Якщо використовувати вихідні види сировини або матеріалів відрізняються від нормативних або в процесі виробництва виникне потреба в додатковій кількості сировини, матеріалів, палива або в заміні одних матеріальних ресурсів іншими, технолог повинен оформити сигнальні документи, наприклад, вимоги з червоною або чорною смугою по діагоналі.

Спеціальною документацією (нарядами з червоною або чорною смугою, нарядами зі штампом “Виправлення браку”, доплатними листками та ін.) оформляються також відхилення від норм трудових витрат, які обумовлені відхиленнями від встановленої технології, недоліками в організації виробничого процесу, необхідністю збереження робочим гарантованого мінімуму заробітку тощо.

У сигнальних документах слід вказувати шифр виду виробу з метою віднесення величини відхилення за прямим призначенням, а також код відповідної причини, яка викликала відхилення, і код винуватця (у разі перевитрати) або ініціатора (при економії), що дасть можливість оперативно контролювати витрачання матеріальних і трудових ресурсів.

Зіставлення фактичної собівартості, обчисленої як алгебраїчна сума нормативних витрат, відхилень від норм і змін норм, із собівартістю, розрахованою шляхом накопичення фактичних витрат, дозволить виявити недокументовані відхилення від норм, тобто ті відхилення, які не були зафіксовані оперативно і тому не потрапили в поле зору менеджерів. Вони включають в себе, по-перше, відхилення від норм, які викликані недоліками в організації виробництва або матеріально-технічного постачання, по-друге, не оформлені спеціальною документацією наднормативні витрати, які є наслідком слабо налагодженої облікової роботи. Недокументовані відхилення визначаються шляхом зіставлення фактичної собівартості, розрахованої у фінансовому обліку, з фактичною собівартістю, обчисленою в системі нормативного обліку. Ці відхилення слід розподіляти між окремими видами виробів пропорційно витратам за нормою.

За основними витратами враховуються також зміни норм. Вони можуть бути обумовлені підвищенням організаційно-технічного рівня виробництва, впровадженням заходів з наукової організації праці, зміною обсягу і структури виробництва, поліпшенням використання природних ресурсів та іншими причинами. Залежно від характеру змін норм (по витраті сировини і матеріалів, палива та енергії, щодо змін цін на матеріальні ресурси, щодо змін норм трудових витрат) вони повинні заноситися

або технологічним відділом, або службою головного енергетика, або плановим відділом, або відділом праці та заробітної плати, або конструкторським бюро в повідомлення про зміни норм. Цей документ слід направляти у відділи нормування, матеріально-технічного постачання, в бухгалтерію й інші служби підприємства.

При нормуванні і обліку накладних витрат слід враховувати те, що в кожній їх статті узагальнюються різні за економічним змістом, структурою і призначенням витрати.

Основним недоліком діючої номенклатури комплексних витрат є відображення на одній статті витрат, пов'язаних з використанням різних видів основних засобів: амортизація обладнання і транспортних засобів, поточний ремонт транспортних засобів і устаткування; амортизація будівель, споруд та інвентаря, утримання будівель, споруд та інвентаря, поточний ремонт будівель, споруд та інвентаря. Внаслідок цього відсутня інформація, необхідна для проведення порівняльного аналізу витрат на обслуговування виробництва і управління і контролю їх доцільності, зникає можливість вибору більш обґрунтованої бази для розподілу витрат між основними видами продукції.

З метою усунення зазначених недоліків витрати на утримання та управління підприємством та його підрозділами доцільно групувати наступним чином: 1) утримання апарату управління; 2) утримання іншого персоналу; 3) утримання та експлуатація будівель, включаючи амортизацію і ремонт будівель; 4) утримання та експлуатація споруд, включаючи амортизацію і ремонт споруд; 5) утримання та експлуатація інвентарю, включаючи амортизацію і ремонт інвентарю; 6) утримання та експлуатація обладнання, включаючи амортизацію і ремонт обладнання; 7) винагороди за професійні послуги; 8) витрати з охорони праці, техніки безпеки і охорони навколишнього природного середовища; 9) інші витрати.

Впровадження розроблених рекомендацій дасть можливість нормувати комплексні витрати у розрізі статей, які включають однорідні витрати, що значно підвищить достовірність нормативів.

Нормативи загальновиробничих витрат, що відносяться на певний вид продукції, слід розраховувати з урахуванням конкретного фактора виробництва, наприклад, нормативи амортизації обладнання повинні враховувати нормативний обсяг продукції, виготовлений на цьому обладнанні; нормативні ставки витрат з утримання обладнання – нормативний час роботи обладнання при випуску даного виду продукції і т. д.

В умовах впровадження нормативного обліку та функціонування автоматизованих робочих місць доцільним стає розподіл непрямих витрат пропорційно диференційованим нормативам за кожною статтею витрат. Хоча використання не однієї, а кількох баз розподілу призведе до збільшення облікової роботи, проте забезпечить більшу достовірність при розподілі витрат, а бази будуть мати безпосередній зв'язок і взаємозалежність з розподіленними витратами.

Одним з найважливіших елементів обліку витрат на виробництво є організація їх зведеного обліку – заключного етапу формування собівартості продукції. Спочатку виконується процедура обліку витрат за центрами первинного використання ресурсів, і тільки після цього елементи витрат групуються за необхідними напрямками і об'єктами обліку витрат, видами витрат, продукції та іншими ознаками. Таким чином, зведений облік дозволяє отримати сукупну характеристику виробничих витрат.

В умовах нормативного методу обліку виробництва зведення витрат ускладнюються тим, що з'являється необхідність відображати витрати в межах норм, їх змін і відхилень від норм. При цьому за підрозділами узагальнюється вся інформація про витрачання ресурсів на основі отриманих в процесі обробки первинної документації оборотних відомостей або відеограм розподілу матеріалів, заробітної плати, накладних витрат. У результаті узагальнення витрат складається основний реєстр зведеного обліку при нормативному методі – “Відомість зведеного обліку витрат”, в якій у розрізі калькуляційних статей показуються витрати на виробництво за нормами, їх змінами і відхиленнями від норм.

Перевага нормативного методу полягає в тому, що він без складних вибірок, додаткових зведень і проміжних документів надає всі необхідні відомості, що впливають з самої системи обліку, акцентуючи увагу на негативних моментах. Маючи розгорнуту інформацію про відхилення від норм за причинами і винуватцями, можна контролювати роботу будь-якого виробничого підрозділу. Проведений на цій основі оперативний і ретроспективний економічний аналіз дозволяє виявити недоліки в організації виробництва, постачанні, нормуванні, використанні матеріальних і трудових ресурсів, виявити внутрішні резерви. Позитивним є і те, що до аналітичної роботи залучаються не тільки працівники економічних служб, а й інженерно-технічні працівники, майстри, бригадири і безпосередні виконавці робіт.

На практиці менеджери досить часто застосовують “правило великого пальця”, згідно якого відхилення треба досліджувати, якщо його абсолютний розмір перевищує визначену суму або відношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь установлений відсоток.

4. Висновки

Таким чином, спочатку система калькулювання стандартних витрат була орієнтована на контроль витрат на рівні окремих виробів. Однак найбільш ефективне її застосування стало можливим тільки після її об'єднання з обліком за центрами відповідальності. Це дало можливість контролювати витрати безпосередньо в місцях їхнього виникнення й установити відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від стандартів.

Ще одним важливим аспектом є можливість контролювати витрати. Це означає, що менеджер швидше буде досліджувати відхилення, що конт-

ролюються визначеними посадовими особами (наприклад, відхилення витрат за заробітною платою за рахунок продуктивності), ніж відхилення, на які підприємство впливати не може (наприклад, відхилення за вартістю матеріалів, яка залежить від неконтрольованих цін).

Описана вище реорганізація системи управління виробничою діяльністю підприємства дає можливість не тільки отримувати інформацію про виробничі процеси, а й оперативно використовувати її при прийнятті управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Басманов И. А. Нормативный учет и перспективы его развития [Текст] : науч. изд. / И. А. Басманов, И. А. Дьяченко. – Свердловск, 1973. – 70 с.
2. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта [Текст] : науч. изд. / Ч. Гаррисон. – М. : Техника управления, 1931. – 296 с.
3. Гаррисон Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости [Текст] : науч. изд. / Ч. Гаррисон. – Л.-М. : Оргучет, 1933. – 204 с.
4. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производству [Текст] : науч. изд. / Ч. Гаррисон. – М. : Союзоргучет, 1935. – 143 с.
5. Фризен П. Отклонения от норм / П. Фризен // Экономическая газета. – 1973. – № 40. – С. 7.
6. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Госстатиздат, 1955. – 384 с.
7. Жебрак М. Х. Нормативный учет производства [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Союзоргучет, 1934. – 416 с.
8. Жебрак М. Х. Основы нормативного метода калькуляции [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Машгиз, 1948. – 196 с.
9. Жебрак М. Х. Основы планоно-нормативного учета производства [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Госпланиздат, 1938. – 192 с.
10. Гильде Э. К. Модели организации нормативного учета в промышленности [Текст] : учеб. / Э. К. Гильде. – М. : Финансы, 1970. – 112 с.
11. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности [Текст] : учеб. / Э. К. Гильде. – М. : Финансы, 1976. – 152 с.
12. Гильде Э. К. Методы учета затрат на производство / Э. К. Гильде // Бухгалтерский учет – 1968. – № 2. – С. 7-13.
13. Гильде Э. К. Нормативный учет: моделирование его организации, использование в экономической работе промышленных предприятий: дис. доктора экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности” / Э. К. Гильде. – Л., 1969. – 626 с.
14. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет [Текст] : науч. изд. / Д. Блейк, О. Амаг. – М. : Филинь, 1997. – 400 с.
15. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М. А. Вахрушина. – М. : Финстатинформ, 1999. – 359 с.
16. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов. – К. : ЛІБРА, 2003. – 704 с.

17. Друри К. Учет затрат методом “Стандарт-костинг” [Текст] : науч. изд. / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 186 с.
18. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2003. – 618 с.
19. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика, викладання [Текст] : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : ПУСКУ, 2005. – 341 с.
20. Карпова Т. П. Основы управленческого учета [Текст] : науч. изд. / Т. П. Карпова. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
21. Корещкий М. Х. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / М. Х. Корещкий, Н. В. Даций, Л. В. Пельтек. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
22. Лень В. С. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
23. Маляревський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства [Текст] : монографія / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Х. : Вид ХНЕУ, 2008. – 164 с.
24. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
25. Онищенко С. В. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством: дис. канд. екон. наук: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / С. В. Онищенко ; ХНЕУ. – К., 2003. – 194 с.
26. Сердюк В. М. Управлінський облік [Текст] : підручн. / В. М. Сердюк. – Донецьк : Дмитренко Л.Р., 2011. – 408 с.
27. Управленческий учет [Текст] : науч. изд. / [под ред. В. Паляя, Р. Вандер Вила]. – М. : ИНФРА-М. 1997. – 480 с.
28. Управленческий учет [Текст] : науч. изд. / [под ред. А. Д. Шеремета]. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
29. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] : науч. изд. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
30. Череп А. В. Управління собівартістю [Текст] : монографія / А. В. Череп. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 376 с.
31. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] : монографія / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991.

СПЕЦИФІКА ТА ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИНИКНЕННЯ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Анотація. Стаття присвячена питанням застосування методу обліку витрат за центрами відповідальності в бюджетних установах. Дається характеристика проблем і особливостей, які мають вплив на метод обліку витрат. Запропоновано авторське бачення засад встановлення центрів витрат і побудовано схеми взаємозв'язків між ними для галузі охорони здоров'я та вищої освіти.

Ключові слова: бюджетні установи, метод обліку витрат, центр витрат, комплексний центр витрат, статті витрат

Khorunzhak N.

SPECIFICITY AND PROBLEMS OF USE THE METHOD OF COSTS ACCOUNTING FOR CENTRES OF EMERGENCE IN BUDGET INSTITUTIONS

Summary. The article is devoted to the question of the method of cost accounting for responsibility centers in budget institutions. It describes the issues and features that affect the accounting for expenses. It is proposed the author's vision of establishing cost centers and there were constructed the schemes for the relationships between branches of health and higher education.

Keywords: public institutions, the method of cost accounting, cost center, a comprehensive cost center, cost items

1. Вступ

В умовах хронічного дефіциту фінансового забезпечення бюджетних установ актуальною задачею, яка стоїть перед системою обліку, є забезпечення оптимізації витрат та раціональне використання ресурсного потенціалу. Відповідно до цього, в умовах функціонування ринкових принципів ведення господарської діяльності в економіці України (в тому числі бюджетними установами) облік набуває нових характеристик, ринкове середовище ставить перед ним нові завдання [2, с. 5]. При цьому важливо, щоб заходи та інструментарій, які можуть бути застосовані для вирішення цієї задачі не мали негативного впливу на рівень якості послуг, які надаються. Характерною рисою сучасного розвитку системи обліку бюджетних установ є всебічна комп'ютеризація не лише облікових, але й інших процесів. Це сприяє тому, що досягається висока оперативність передачі інформації, відповідна швидка управлінська реакція та взаємна контрольованість (в тому числі перехресна та різномірнева). Загалом варто підкреслити, що проблематика оптимізації (витрат, діяльності тощо) була й продовжує залишатися актуальною в усі історичні періоди, не говорячи про кризові.

Зміни, що відбуваються в сучасній економіці, її нестабільність, специфічність проявів причинно-наслідкових зв'язків та особливості галузей бюджетної сфери вимагають вирішення ключового завдання – формування інформаційної системи обліку, яка б відповідала критерію ефективності та яку можна використати в якості обґрунтування прийняття того чи іншого управлінського рішення щодо

об'єктів обліку. У цьому контексті витрати на надання послуг слід розглядати основним з таких об'єктів і здійснювати наукові пошуки за цим напрямом з урахуванням його стратегічного значення та впливу на загальні результати діяльності бюджетних установ. З цієї точки зору найбільш перспективним напрямом удосконалення системи обліку є впровадження інструментарію та методології управлінського обліку.

В останні роки питання, щодо розвитку й удосконалення обліку в бюджетних установах активно досліджувалися багатьма науковцями, а саме: П. Й. Атамасом [1], Л. Л. Беззубець, Н. В. Борисовою, Л. В. Гізатуліною, Р. Т. Джогою [3], О. В. Заячківською, Т. М. Кондрашовою, О. В. Кравченко, С. О. Левицькою, Л. Г. Ловінською, В. М. Метелицею, Р. О. Пеліпаденком, В. А. Пігошем, Т. В. Рижою, С. В. Свірко [6], С. В. Сісюк [7], Н. І. Сушко, К. О. Утенковою, О. І. Шарою [10] та рядом інших. Різносторонній розгляд напрямів удосконалення системи обліку в бюджетних установах свідчить про наявність об'єктивних умов забезпечення зростання його дієвості у питаннях досягнення підвищення ефективності використання ресурсів і організації діяльності.

Мета статті – дослідження засад виділення центрів витрат у бюджетних установах галузі охорони здоров'я та вищої освіти, встановлення взаємозв'язку між ними, в тому числі з позиції складу витрат.

2. Облік витрат у бюджетних установах за центрами витрат

Справедливо буде вказати на те, що попри свою актуальність, розвиток наукових пошуків, спрямованих на вирішення проблем обліку витрат в бюджетних установах за методами, які були б дійсно ефективні, є недостатнім. Попри це, саме комплексне вирішення проблеми вибору найбільш прийняттого методу обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ дасть змогу разом із застосуванням аналітичного інструментарію досягти якісно нового та більш ефективного рівня їхнього функціонування. Задля розробки стратегії оптимізації витрат в кожній конкретній бюджетній установі важливо встановити та науково обґрунтувати переваги того чи іншого підходу до обліку витрат (методу обліку витрат).

З цією метою варто спочатку на суто теоретичному рівні сформулювати загальну оцінку хоча б основних методів. В науковій думці з цих питань існують різні позиції, кожна з яких має право на існування, зважаючи на факт наявності тих чи інших переваг. Одним з перспективних методів обліку витрат, який може бути ефективно застосований бюджетними установами, є облік за центрами витрат.

Не заглиблюючись у детальні дослідження наявних позицій щодо означення центру витрат, зазначимо, що сутність цього терміну найбільш лако-

нічно та чітко визначив М. Г. Чумаченко. Він стверджував, що центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, що встановлюється для контролю за ними [9, с. 120]. Дотримуючись цієї позиції спробуємо узагальнити основні аспекти розмежування центрів витрат та подати коротку характеристику взаємозв'язків між ними у таких галузях, як охорона здоров'я та вища освіта.

Безумовно, особливості діяльності бюджетних установ вимагають застосування адекватного їм облікового інструментарію, оскільки мають суттєвий вплив на загальну методологію обліку, як в цілому, так і обліку витрат зокрема. Цей висновок абсолютно не претендує на наукову новизну, оскільки його було зроблено набагато раніше іншими науковцями [1; 2; 3; 7; 8; 11], проте акцент на ньому в контексті бюджетних установ пов'язаний із об'єктивністю потреби формування теоретико-методологічних засад обліку витрат і калькулюванням (визначення вартості) послуг, які надаються ними на платній основі.

Незаперечний вплив на виділення центрів витрат має специфіка бюджетної установи за галузевою ознакою, види її особливості надання послуг. Названі чинники визначають місця виникнення витрат і мають безпосередній вплив на склад витрат (рис. 1).

І. Надання медичної послуги (встановлення діагнозу)

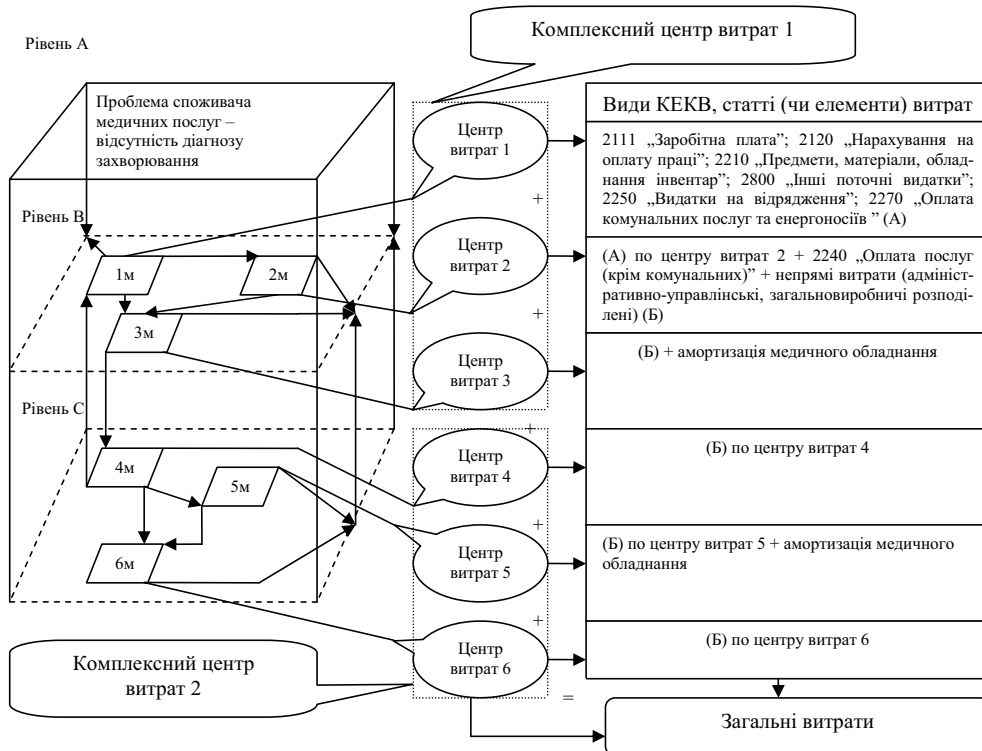


Рис. 1. Схема взаємозв'язків структурних підрозділів як центрів витрат в галузі охорони здоров'я (розроблено автором)

Умовні позначення: 1м – звернення до сімейного лікаря чи в поліклініку;
 2м – направлення сімейного лікаря до вузькоспеціалізованого спеціаліста за типовими ознаками захворювання;
 3м – обстеження хворого з допомогою медичного обладнання;
 4м – направлення пацієнта до профільного лікаря за виявленим захворюванням;
 5м – направлення на дообстеження;

Розмежування й позиціонування центрів виникнення витрат, як свідчить рис. 1, може здійснюватися як у розширеному (деталізованому) (ЦВ:1, 2, 3, 4, 5, 6), так і комплексному (КЦВ:1, 2) складі. Комплексні центри витрат у наведеному прикладі встановлені залежно від рівнів, на яких здійснюється надання послуги, а саме: рівень В – первинний, рівень С – в стаціонарному відділі медичного закладу (рівні можна встановлювати і за схемою: первинна допомога, вторинна допомога, третинна допомога).

Більш розширену схему взаємозв'язків можна побудувати з урахуванням схем надання конкретної медичної допомоги. Проте наразі надзвичайно проблемною є реалізація надання послуг на платній основі саме в цій галузі. Однією з найбільш вагомих причин цього є конституційні вимоги стосовно безоплатності надання медичної допомоги. З іншого боку, надзвичайно важко чітко розмежувати рівні медичної допомоги, що ускладнює розмежування центрів витрат. Адже сьогодні пацієнти можуть звернутися до будь-якої ланки системи охорони здоров'я, особисто відвідавши заклад та звернувшись до лікаря. Відповідно, значна частина робочого навантаження, скажімо районної чи міської лікарні, може позиціонуватися як медична послуга первинного рівня.

Натомість, запровадження системи направлень створює певні незручності для пацієнтів і призводить до відтермінування надання медичної допомоги. Виходом зі становища може стати система електронного запису на прийом і такого ж способу направлення лікарем після особистого прийому пацієнта на обстеження на інших рівнях. З точки зору економії бюджетних коштів це дасть змогу значно скоротити чисельність реєстраційного персоналу та досягти раціонального використання часу як пацієнтів, так і медичних працівників.

Суттєву роль в такому разі відграватимуть інформаційні комп'ютерні технології. Їхнє використання в якості важеля підвищення ефективності функціонування системи охорони здоров'я базуватиметься на досягненні таких результатів. По-перше, буде досягнуто зменшення затрат робочого часу для формування інформаційних даних про пацієнтів і внаслідок раціонального управління їхніми потоками. По-друге, буде забезпечена вища точність інформації та якість, завдяки скоординованості нозологічних обстежень і більш систематизованій послідовності діагностики й управління процесами надання медичних послуг.

З точки зору системи обліку, така організація повинна бути контрольованою на предмет встановлення факту переходу медичної послуги з розряду безоплатних у платну, а також відповідності встановленого рівня оплати чинному законодавству та існуючій методиці калькулювання. Окрім цього, завданням бухгалтерських служб має також бути пошук легальних шляхів обґрунтування надання платної послуги, адже в медичній галузі з цього приводу часто виникають парадоксальні ситуації.

Наприклад, до переліку медичних послуг, які можуть надаватися на платній основі, включено

здійснення судово-медичної експертизи щодо оцінки психічного стану людини. Проте, якщо людину визнано психічно хворою, то законом заборонено отримувати плату з таких хворих за надання послуги. Врегулювання таких та ряду інших неузгодженостей вимагає здійснення наукових досліджень, спрямованих на їхнє встановлення на основі оцінки законодавчих рекомендацій та внесення відповідних уточнень у чинне законодавство.

Щодо документального відображення наданих послуг, варто вводити у практику обліку засади ризиковості та розробляти відповідні принципи її врахування (за аналогією, як це здійснюється в банківській чи страховій сфері щодо ризиків, які виникають у процесі їхньої діяльності). Адже саме невизначеність стану зовнішнього середовища, в якому функціонує суб'єкт діяльності та внутрішньовиробничих ситуацій, що мають здебільшого напружений характер, змушує керівництво брати на себе значний за виміром ризик [5, с. 15]. Наразі використання такого підходу в практиці бюджетних установ здебільшого неможливе. Пояснюється це тим, що медичні заклади, що функціонують як бюджетні установи, отримують фінансове забезпечення на основі кошторисів за кодами економічної класифікації і переведення коштів з одного коду на інший вимагає спеціального погодження. Окрім цього, ймовірність та очікування збільшення дохідної частини за рахунок інших джерел, які можна було б використовувати як резервні кошти, є досить низькою. Немає також механізму формування резервного фонду, як це здійснюється у виробничих суб'єктах діяльності, оскільки невитрачені за цільовим призначенням кошти бюджетних установ відносяться до категорії нереалізованих витрат і підлягають поверненню до джерела фінансування. Окреслені аспекти лише частково висвітлюють проблеми, які виникають у медичній галузі та пов'язані з наданням платних послуг. Однак їхнє позиціонування дасть змогу знайти прийнятні варіанти виходу з проблемної ситуації та розвивати організаційні засади діяльності, з дещо вищим ступенем свободи суб'єкта щодо управління власними витратами.

Більш предметно можуть використовуватися можливості надання платних послуг у галузі вищої освіти, оскільки наразі в ній набагато менше діють обмежуючі чинники. Державні вищі навчальні заклади у цьому контексті мають більш широкий перелік і можливості надання послуг на платній основі, що супроводжується потребою у формуванні нових концепцій, однією з яких є організація обліку за центрами витрат. З метою формування підходів до виокремлення таких центрів в галузі вищої освіти за основу доцільно брати можливість обчислення витрат (рис. 2).

В галузі вищої освіти центрами виникнення витрат доцільно вважати кафедри (в основному це можливо завдяки тому, що за підписом завідувача кафедри до бухгалтерії навчального закладу подаються табелі обліку робочого часу професорсько-викладацького складу) та корпуси. Щодо вибору останніх слід зазначити, що ряд навчальних закла-

дів виокремлює їх для факультетів чи інститутів. Відповідно заняття проводяться в основному для студентів конкретного напрямку та спеціальностей. Таким чином існують передумови позиціонування корпусів як центрів витрат.

Розробка підходів до матеріального стимулювання за економію ресурсів не належить до компетенції облікових служб. Ці питання вирішуються керівництвом. Проте в умовах бюджетних установ, діяльність яких є суворо регламентованою, формування засад стимулювання має відповідати умовам, дозволенним чинним законодавством.

тальне й рахункове відображення операцій, пов'язаних із нарахуванням надбавок до заробітної плати.

3. Висновки

Загалом, описані засади обліку враховують специфіку діяльності суб'єктів, що отримують фінансове забезпечення за рахунок бюджетних коштів. Практичне значення обґрунтованих основних засад виділення центрів витрат у бюджетних установах галузі охорони здоров'я та вищої освіти полягає в тому, що вони базуються на врахуванні галузевих особливостей надання послуг. Однак процес надан-

II. Надання освітньої послуги (ОКР бакалавр напрям "Економіка підприємства")

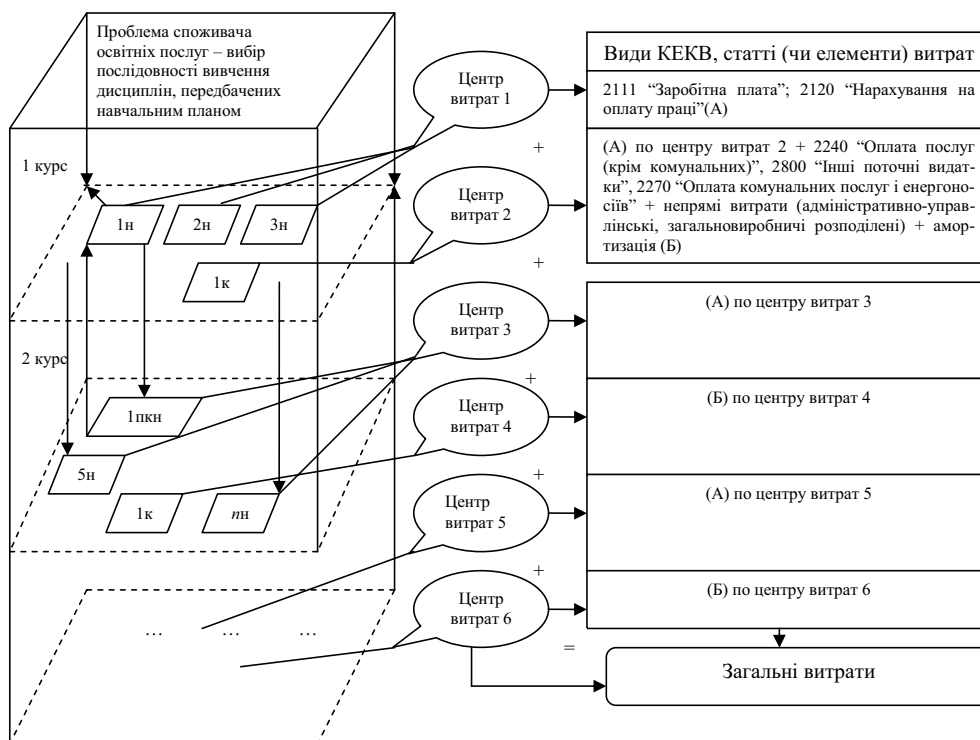


Рис. 2. Схема взаємозв'язків структурних підрозділів як центрів витрат в галузі вищої освіти (розроблено автором)

Умовні позначення: 1н, 2н ... пн – вибір дисципліни (курсу) по кафедрі;

1к – корпус, у якому проводяться заняття;

1пкн – повторний курс (за умови отримання негативної оцінки без права перездачі).

Варто підкреслити, що бюджетні установи мають досить обмежені можливості самостійно вирішувати питання матеріального стимулювання, навіть якщо вони досягли позитивних результатів внаслідок здійснення діяльності з надання послуг на платній основі. Не заглиблюючись у детальний розгляд цього проблемного питання слід зазначити, що у такому разі доцільно скористатися законодавчим дозволом встановлення надбавки в розмірі 30 відсотків за складність і напруженість праці, або іншими варіантами, передбаченими чинним законодавством, прив'язавши їх до показників зниження рівня витрат і підвищення ефективності надання послуг. З точки зору обліку жодних додаткових проблем це не створюватиме, оскільки чинні інструкції достатньо детально регламентують докумен-

ня послуги в бюджетній сфері, особливо такими різносторонніми суб'єктами, як вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я, часто характеризується як сукупність операцій, здійснених в різних місцях (центрах) чи структурних підрозділах. У зв'язку з цим проблемним виявляється створення центру/масиву витрат для кожної операції.

Прикладом у сфері охорони здоров'я може слугувати потреба в застосуванні спеціальних методів діагностики захворювання, адже часто при лікуванні виявляються побічні симптоматичні ознаки інших хвороб. В галузі вищої освіти така ситуація пов'язана з повторним вивченням курсу за умови отримання негативної оцінки без права перездачі, або виконання науково-дослідної роботи, участь у якій беруть різні структурні підрозділи. Ці та інші специфічні галузеві ознаки вимагають більш дета-

лізованих досліджень, а тому перспективним напрямом наукових пошуків є їхнє позиціонування в контексті можливостей удосконалення обліку витрат на надання послуг на базі обґрунтування доцільності використання не лише відомих, а й нових методів обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр уч. л-ри, 2009. – 288 с.

2. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції [Текст] : монографія / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 173 с.

3. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах [Текст] : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

4. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности [Текст] : науч. изд. / В. Е. Ластовецкий. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 165 с.

5. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 15-22.

6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

7. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. В. Сисюк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.

8. Хомин П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст] : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.

9. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США [Текст] : науч. изд. / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.

10. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях [Текст] : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

11. Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingssystem / Von Horvath und Partners. 5.Auflage, 2003. – München : Druckerei C. H. Beck. – 306 s.

12. Decker R. Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen : Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern [Broschiert] / R. V. Decker. – München, Landsberg, Frechen, Hamburg : Belz Druckpartner GmbH&Cj.KG. – Hemsbach, 2012. – 520 p.

ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТУВАННЯ У ЦУКРОВОМУ ВИРОБНИЦТВІ

Анотація. Досліджено основні підходи науковців до сутності бюджетування. Визначено вимоги, завдання та принципи організації бюджетування у цукровому виробництві. Запропоновано порядок формування бюджетів основного виробництва цукру з урахуванням технологічних й організаційних особливостей та ринкових умов функціонування цієї галузі.

Ключові слова: виробництво цукру, бюджетування, принципи бюджетування, гнучкі бюджети

Medvid L., Rybakova L.

PECULIARITIES OF BUDGETING IN SUGAR PRODUCTION

Summary. Basic approaches of scientists to the essence of budgeting are investigated. Requirements, objectives and principles of budgeting in the sugar production are determined. The procedure for budgeting of main sugar production with regard to technological and organizational peculiarities and market conditions of functioning of this industry is suggested.

Keywords: sugar production, budgeting, principles of budgeting, flexible budgets

1. Вступ

На етапі трансформування національної економіки рівень розвитку підприємницьких структур значною мірою залежить від використання сучасних управлінських технологій та побудови ефективних систем управління на підприємствах. Актуальність та необхідність впровадження й використання управлінського обліку на підприємствах уже не викликає жодних сумнівів. Одним з елементів управлінського обліку, який зараз усе частіше впроваджується в роботу вітчизняних підприємств, є бюджетування.

Бюджетування, як сучасна управлінська технологія – це процес планування виробничо-господарської діяльності підприємства, процес розробки, виконання, контролю та аналізу фінансового плану, який охоплює всі сторони господарської діяльності, що дозволяє зіставити всі витрати і отримані результати на наступний період [21].

Питанням теорії і практики бюджетування діяльності підприємств займалися багато вітчизняних і закордонних вчених: І. А. Бланк, С. А. Білобловський, С. В. Голов, Л. Гнилицька, В. А. Дерій, Я. В. Догадайло, К. Друрі, А. П. Дугельний, Д. М. Коркуна, М. А. Костів, В. І. Куцик, П. О. Куцик, Ф. Ф. Макарук, Л. В. Нападовська, С. В. Онищенко, В. А. Панков, В. П. Савчук, В. Н. Самочкін, О. І. Судакова, А. Ю. Харко, В. Е. Хруцкий, Чарльз Т. Хорнгрен, С. В. Щеголькова [1-24] та ін. Проте проблемам запровадження системи бюджетування на підприємствах з виробництва цукру присвячено недостатньо наукових праць.

Мета статті – дослідити особливості організації процесу бюджетування на підприємствах з виробництва цукру для оптимізації ресурсних потоків, удосконалення управління витратами, підвищення рівня інвестиційної привабливості й конкурентоспроможності цих підприємств.

2. Бюджетування як управлінська технологія: теоретичний аспект

Сьогодні проблема бюджетування висвітлена у працях багатьох зарубіжних і вітчизняних учених, які вивчають бюджетування або як складову фінансового планування, або як технологію управлінського обліку. Так, вчені В. Е. Хруцкий і Т. В. Сизова характеризують бюджетування як технологію фінансового планування, обліку та контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники [24]. У дослідженнях А. П. Дугельного та В. Ф. Комарова бюджетування розглядається як регулярне складання планів [9]. Бюджетування як технологію складання скоординованого за всіма підрозділами плану наявності ресурсних обмежень, що ґрунтуються на комплексному аналізі прогнозів зміни зовнішніх і внутрішніх параметрів за допомогою розрахунку економічних і фінансових показників та індикаторів діяльності розглядали у своїх дослідженнях Л. С. Шаховська, В. В. Хохлов та О. Г. Кулакова [3]. Натомість Самочкін В. М. під бюджетуванням розуміє систему погодженого управління підрозділами підприємства в умовах динамічного бізнесу, що змінюється, диверсифікованого бізнесу [20, с. 200.].

У дослідженнях українських вчених також є різні підходи. На думку В. П. Савчука, бюджетування – це процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформляються системою бюджетів [19]. В. А. Панков, С. Я. Єлєцьких, Н. М. Михайличенко тлумачать бюджетування як інструмент реалізації оперативного й тактичного планування розробленням комплексів цільових показників у кількісному виразі [18]. А. Ю. Харко розуміє під бюджетуванням планування діяльності підприємства шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, комплексно орієнтованих

на ринкові потреби й покликаних забезпечити стійкий фінансовий стан і поступальний розвиток підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань [22].

Ще один підхід до визначення цього поняття висловлює І. А. Бланк, вважаючи, що бюджетування – це процес розробки конкретних бюджетів відповідно до цілей оперативного планування в практичній діяльності компанії [1, с. 490,]. Схожої думки дотримуються Є. Мягков, С. Кийко, В. Баликін, визначаючи бюджетування як регламентований процес формування, розгляду, затвердження бюджету підприємства і контролю його виконання [15].

Проте С. І. Білобловський вважає бюджетування управлінською технологією, призначеною для підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень [2]. Слушною є позиція Ф. Ф. Макарука, який зазначає, що бюджетування – узгоджена система управління певними структурними підрозділами на основі розроблених бюджетів і систематично обробленої інформації, яка безпосередньо пов'язана з діяльністю суб'єкта господарювання [13, с. 213]. Л. В. Нападовська розглядає бюджетування з трьох основних позицій: процес трансформації планів діяльності підприємства в фінансово-економічні показники; інструмент підвищення відповідальності керівників за витрати та досягнення поставленої мети; технологію інформаційно-аналітичної підтримки управління, яка призначена для підвищення економічної обґрунтованості рішень [16].

Комплексною системою заходів, яка включає складання бюджетів, поточний контроль за їх виконанням, облік відхилень фактичних показників від бюджетних, а також аналіз їх причин, вважають бюджетування С. Онищенко та Л. Гнилицька. Варто погодитись з думками цих вчених щодо визначення бюджетування як процесу організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, основою якого є розроблення бюджетів не лише за центрами відповідальності, а й напрямками діяльності, з подальшим контролем за їх виконанням, аналізом відхилень фактичних показників від передбачених бюджетом та регулювання господарської діяльності з метою узгодження та досягнення запланованих результатів на всіх рівнях управління [5, 17].

Більшість вчених-економістів визначають бюджет як план, що охоплює всі сторони господарської діяльності підприємства, представлений сукупністю документів (бюджетів, планів, кошторисів), що встановлюють показники результатів фінансово-господарської діяльності підприємства на певний період часу (рік, квартал, місяць) [7, 12, 14].

Отже, на наш погляд, метою бюджетування є здійснення періодичного планування, забезпечення координації роботи менеджерів усіх рівнів, визначення витрат операційної діяльності підприємства, створення основи для оцінки і контролю виконання планів. Об'єктом бюджетування є підприємство, яке представляє собою складну соціально-економічну систему, а тому і процес бюджетування як моделювання та відображення господарської діяль-

ності підприємства повинен відбуватися на основі системного підходу.

Системний підхід у бюджетуванні підприємств цукрової галузі означає, що об'єкт бюджетування (підприємство) виступає як цілісна модель, що характеризується певним набором параметрів (планових показників). Тому, складання бюджету на певний період є не що інше, як моделювання, де в якості вихідних беруться параметри стану підприємства на початок бюджетного періоду, планові показники обсягів реалізації цукру з урахуванням одержання відповідних доходів і прогнозних показників закупівлі цукрового буряка у запланованому періоді.

3. Вимоги та принципи бюджетування на підприємстві

На підприємствах з виготовлення цукру бюджетування, як складова управлінського обліку застосовується рідко і якщо застосовується, то не дає бажаного результату. Зазвичай це трапляється через незнання принципів постановки бюджетування, неповну постановку бюджетування, незв'язаність бюджетування зі стратегією підприємства, відсутність мотивації та інших причин. На більшості підприємств не здійснюють управлінський облік, і відповідно, не використовують і процес бюджетування.

Під принципами бюджетування пропонується розуміти основні правила і вимоги щодо впровадження бюджетування на підприємстві.

Вибір принципів залежить від мети управління та стратегії діяльності підприємства, а також від внутрішніх і зовнішніх обмежень та умов здійснення господарської діяльності. Щодо мети управління, то варто відмітити, що багато керівників сприймають процес бюджетування не як метод управління підприємством, а лише як інструмент збору та обробки даних з метою проведення аналізу та складання управлінської звітності. На нашу думку, система бюджетування має базуватися на даних аналітичного обліку, а також сформувати оперативну звітність для контролю та аналізу діяльності будь-якого структурного підрозділу підприємства з виготовлення цукру.

До внутрішніх обмежень на цукрових заводах можна віднести технологічні особливості цукраріння, виробничі потужності підприємства та сезонність їх роботи. Зовнішні обмеження, котрі необхідно враховувати при формуванні бюджетів, полягають у наявності сировини – цукрових буряків. Цукрові заводи можуть переробляти цукровий буряк власного виробництва, або закуплений у виробників, або переробляти давальницьку сировину.

Для визначення переліку та змісту принципів бюджетування на підприємстві необхідно сформулювати перелік основних вимог щодо організації запровадження бюджетування на підприємствах: визначеність часових границь бюджетного періоду; правильне виділення центрів відповідальності та їх керівників, що забезпечують виконання показників бюджетів; розгляд декількох можливих варіантів розвитку ринкових виробничих ситуацій; корис-

ність інформації для прийняття управлінських рішень; врахування структури бізнесу та факторів зовнішнього та внутрішнього середовища; взаємозв'язок бюджетування з системою управлінського обліку; використання єдиної нормативної бази у бюджетуванні та стратегічному плануванні; участь в бюджетуванні всіх підрозділів підприємства та оперативний контроль за виконанням бюджетів; наявність системи мотивації, скерованої на виконання працівниками показників бюджетів.

Вимоги щодо запровадження та функціонування бюджетування на цукрових заводах обумовлюють відповідні завдання бюджетування витрат: оцінка діяльності підприємств через порівняння фактичних витрат із плановими; обґрунтування витрат і підтримання функції поточного їх планування на кожній стадії операційної діяльності (за центрами відповідальності); забезпечення виконання бюджетів витрат за центрами відповідальності.

Таким чином, на основі сформованих вимог і завдань при організації бюджетування на підприємствах з виробництва цукру пропонується дотримуватись таких принципів: використання науково обґрунтованих норм і нормативів; повноти розробки бюджетів, що відображають операційну діяльність підприємства; єдності форм бюджетів і звітів про їх виконання; системності за умови, що бюджетування є складовою управлінського обліку; відповідальності на основі визначення центрів відповідальності та їх керівників; контролю на основі порівняння планових і фактичних показників; багатоваріантності бюджетів з урахуванням внутрішніх і зовнішніх обмежень; релевантності інформації щодо прийняття управлінських рішень.

Отже, чітке визначення та дотримання принципів бюджетування створює умови для ефективної роботи підприємства, раціонального використання ресурсів і запобігає впливу негативних чинників на процес виробництва та реалізації продукції.

4. Бюджетування у виробництві цукру: практичний аспект

Загалом в економічній літературі бюджети поділяють на чотири групи: основні, які є основою для прийняття рішень вищим рівнем управління (до прикладу, прогнозний баланс, бюджет доходів і витрат); операційні, у яких плануються показники операційної діяльності (бюджет реалізації, бюджет прямих матеріальних витрат тощо); допоміжні, які деталізують певні напрями діяльності, що супроводжують чи є результатом виконання операційних бюджетів (наприклад, бюджет капітальних витрат тощо); спеціальні (бюджет розподілу прибутку, бюджет соціальних програм та ін.) [17].

Залежно від методів розроблення бюджети поділяються на гнучкі та фіксовані. При складанні фіксованих бюджетів показники не залежать від параметрів базової активності (наприклад, бюджет витрат на оплату праці управлінського персоналу, бюджет витрат на науково-дослідні роботи, бюджет витрат на рекламу), тому його використовують для планування витрат, які частково регулюються, а обсяг випуску продукції на них не впливає.

При складанні гнучких бюджетів показники залежать від обсягу діяльності підприємства (наприклад, від обсягу випуску чи реалізації продукції). Гнучкий бюджет підходить для центрів повністю регульованих витрат, а також для центрів доходів, оскільки він показує, яким чином, змінюючи обсяг випуску чи реалізації продукції, можна впливати на витрати чи доходи. За принципом гнучкого бюджету планують доходи та витрати на основні матеріали.

В економічній літературі пропонують застосувати для формування бюджетів такі підходи: бюджети “від досягнутого” (Incremental), бюджети “з нуля” (Zero-Base budgets) та бюджети “з аналізом додаткових варіантів” [11, 15, 21].

Бюджети “від досягнутого” (“спадкоємні” бюджети) складаються відповідно існуючого механізму на основі статистики минулих періодів з врахуванням поточних змін (наприклад, бюджет загальнови-робничих витрат). Їх перевага у тому, що на складання витрачається набагато менше зусиль та часу. Однак є і дуже вагомий недолік – це небезпека помилок, які тягнуться з минулого без змін.

Бюджети “з нуля” розробляються, виходячи з припущення, що для даного підрозділу підприємства бюджет складається вперше. Це позбавляє від допущених у минулому помилок. Недоліки даного виду бюджету – складність та трудомісткість розробки.

Бюджети “з аналізом додаткових варіантів” відрізняються від звичайних спадкоємних бюджетів аналізом різних варіантів подій. Наприклад, при такому бюджеті може змінюватися сума витрат в бік скорочення чи збільшення.

Оскільки нами досліджується облік витрат основної діяльності підприємства, то варто зупинитися на вивченні гнучких операційних бюджетів процесу виробництва цукру та заготівлі цукрового буряка. Адже фіксовані бюджети не залежать від обсягів виробництва і не впливають на них, а основні, допоміжні та спеціальні бюджети впливають на виробництво лише опосередковано і не конкретизують його.

Гнучкі бюджети використовуються з метою більш детального аналізу обсягів заготівлі цукрового буряка та виробництва цукру. У гнучкому бюджеті, на відміну від фіксованого, може передбачатися декілька альтернативних варіантів обсягу заготівлі. Гнучкий бюджет заготівель буряка та виробництва цукру повинен включати витрати, скориговані на фактичний обсяг заготівельної сировини та виробленого цукру. Якщо у фіксованому бюджеті показники заздалегідь плануються, то в гнучкому вони коригуються з урахуванням обсягів придбання та виготовлення. На підставі гнучкого бюджету, з метою виявлення причин виникнення відхилень, проводиться аналіз. У системі управління витратами методика складання гнучкого бюджету сприяє більш економічному використанню ресурсів та забезпечує пошук шляхів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею основної сировини та виробничою діяльністю підприємства.

На всіх промислових підприємствах, в тому числі і на цукрових, першим варто скласти бюджет продажу. Він складається на підставі прогнозів продажу, і передбачає майбутні обсяги продажу виготовленої продукції.

Для передбачення майбутніх обсягів продажу застосовують комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію та прогнози фахівців про економічний розвиток певної галузі й економіки загалом, перспективи цінової політики тощо.

Далі, на цукрових підприємствах, варто скласти бюджет виробництва цукру, бюджет заготівлі сировини (цукрового буряка), бюджет витрат на заготівлю сировини, бюджет використання допоміжних матеріалів, бюджет придбання матеріалів, бюджет прямих витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, бюджет загальнопромислових витрат і бюджет собівартості виготовленої продукції. Взаємозв'язок складання бюджетів цукрового виробництва наведено на рис. 1.

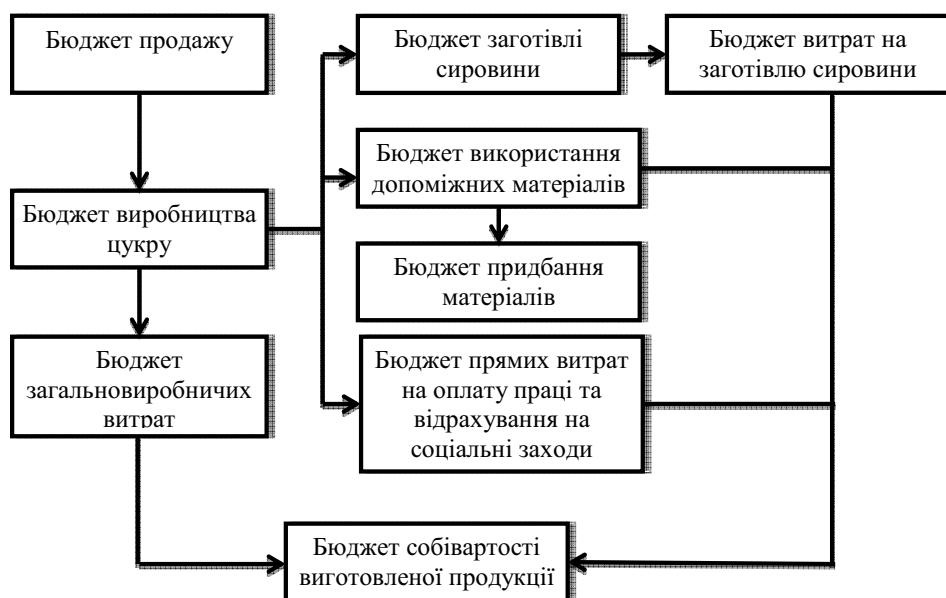


Рис. 1. Схема формування бюджетів основної діяльності підприємств цукрової галузі

Як видно з рис. 1 на основі бюджету продажу складається бюджет виробництва (виробнича програма, що визначає запланований обсяг виробництва готової продукції в бюджетному періоді). На основі останнього формуються бюджети заготівлі сировини, використання допоміжних матеріалів, прямих витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи і загальнопромислових витрат.

На підставі бюджету заготівлі сировини (цукрового буряка) формують бюджет витрат на заготівлю, а на підставі бюджету використання допоміжних матеріалів – бюджет придбання матеріалів. Особлива увага надається бюджетам заготівлі цукрового буряка та витрат на його заготівлю. Тут розрахунки повинні здійснюватися у трьох варіантах: 1) з урахуванням можливостей вирощування цукрового буряка самим підприємством, 2) заготівлі його

у підприємств з вирощування цукрового буряка, або 3) передбачати виробництво на давальницькій основі. Хоча може бути поєднання цих варіантів. Розроблення бюджетів з урахуванням всіх можливих варіантів дасть можливість визначити найбільш ефективний для конкретного підприємства та прийняти оптимальне управлінське рішення ще до початку сезону цукроваріння.

Загалом бюджет собівартості виготовленої продукції складається на основі бюджетів: витрат на заготівлю сировини, використання допоміжних матеріалів, прямих витрат на оплату праці та загальнопромислових витрат.

5. Висновки

Бюджетування на підприємстві спрямоване на задоволення потреб внутрішнього управління в інформації, яка відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління та досягнення корпоративних цілей. У загальному вигляді бюджетування варто розглядати як інформаційну підсистему внутріш-

нього управління операційною діяльністю підприємства на базі функціонування центрів відповідальності за допомогою визначених фінансових інструментів, які називаються бюджетами.

Для підприємств цукрової промисловості властиві певні особливості організації бюджетування, що виявляються у вимогах і принципах, які повинні враховувати технологічні, організаційні та ринкові умови функціонування цієї галузі. Особливо це складання бюджету заготівлі цукрового буряка та витрат на заготівлю окремо від бюджету допоміжних матеріалів, адже процес заготівлі сировини у цукровому виробництві має особливий характер, і доцільно враховувати його варіанти. Крім того, сезонний характер діяльності передбачає короткий термін виробництва, що полегшує процес бюджетування та контролю за виконанням бюджетів. Для

більш ефективного процесу бюджетування на підприємства з виготовлення цукру доцільно застосувати гнучкі бюджети, які давали б можливість коригувати показники бюджетів залежно від обсягів заготівлі та виготовлення продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст] / И. А. Бланк. – К : Ника-Центр”, 1998. – 480 с.
2. Білобловський С. А. Бюджетування виходячи з потреб ринку (АВВ-технологія) – новітні управлінські технології / С. А. Білобловський // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 5. – С. 11-12.
3. Бюджетирование: теория и практика [Текст] : учебн. пособ. / Л. С. Шаховская, В. В. Хохлов, О. Г. Кулакова и др. – М. : КНОРУС, 2009. – 400 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Гнилицька Л. Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит – 2009. – № 7 – С. 12-24.
6. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю [Текст] : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка, 2009. – 272 с.
7. Догадайло Я. В. Теоретичні основи бюджетування на підприємстві / Я. В. Догадайло // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua>.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : науч. пособ. / К. Друри ; [пер. с англ., под ред. С. Л. Табалиной]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
9. Дугельный А. П. Бюджетное управление предприятием [Текст] : учеб.-практ. пособ. / А. П. Дугельный, В. Ф. Комаров. – М. : Дело, 2003. – 432 с.
10. Коркуна Д. Бюджетування у системі фінансового планування підприємства / Д. Коркуна // Формування ринкової економіки в Україні – Львів : Львівський національний університет ім. І. Франка, 2009. – Вип. 19. – С. 330-334.
11. Костів М. А. Бюджетування як аспект контролю доходів і витрат на підприємствах електротехнічної галузі / М. А. Костів, Л. Г. Медвідь // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів : ЛКА, 2009. – Вип. 31. – С. 92-97.
12. Куцик В. І. Роль бюджетування в управлінні підприємством / В. І. Куцик, Ю. О. Коляса // Інноваційна економіка. – 2012 – № 4 (30). – С. 137-139.
13. Макарук Ф. Ф. Бюджетування у системі контролю діяльності підприємства: теоретичний аспект / Ф. Ф. Макарук // Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку : міжнар. зб. наук. праць / [ред. кол. : Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, Н. М. Малеюга та ін.]. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3 (18). – С. 212-217.
14. Медвідь Л. Г. Бюджетування в мисливських господарствах: методичні підходи / Л. Г. Медвідь, Г. А. Говда // Економіка Криму. – 2012. – № 4 (41). – С. 310-315.
15. Мягков Є. Бюджетування на промисловому підприємстві : досвід ВАТ “Дніпроспецсталь” / Є. Мягков, С. Кийко, В. Баликін // Бухгалтерський облік і аудит – 2005. – № 3 – С. 23-31.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-63.
17. Онищенко С. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006 – № 6. – С. 42-51.
18. Панков В. А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства [Текст] : навч. посібн. / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : ЦУЛ, 2007. – 112 с.
19. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций [Текст] : науч. изд. / В. П. Савчук. – К. : Максимус, 2001. – 600 с.
20. Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия. Анализ и планирование [Текст] : науч. изд. / В. Н. Самочкин. – М. : Дело, 1999. – 336 с.
21. Судакова О. І. Особливості бюджетування українських підприємств / О. І. Судакова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gusnauka.com>.
22. Харко А. Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства / А. Ю. Харко // Фінанси України. – 2001. – № 9. – С. 82-91.
23. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект [Текст] : науч. изд. / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / [перевод с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
24. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование [Текст] : науч. изд. / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов, Т. В. Сизова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 400 с.

ВИТРАТИ НА ПРИДБАННЯ ПРАВ НА ПОСЛУГИ З ХАРЧУВАННЯ – СТАТТЯ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

Анотація. Обґрунтовано доцільність використання поняття “витрати щодо придбання прав на послуги з харчування” для потреб обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту замість терміну “витрати на харчування”. Структуризовано та впорядковано методики калькулювання й обліку витрат на придбання прав на послуги з харчування. Досліджено місце витрат на придбання прав на послуги з харчування в собівартості комплексного туристичного продукту та охарактеризовано особливості формування калькуляційних статей, залежно від того, включені права на придбання послуг з харчування у вартість готельного номера, сплачуються окремо чи розглядаються туроператором як самостійний продукт.

Ключові слова: туристичний продукт, собівартість туристичного продукту, витрати щодо придбання прав на послуги з харчування

Vysochan O.

COSTS OF ACCRUING RIGHTS FOR FOOD SERVICES – A CALCULATION ITEM OF TOURISM PRODUCT COST PRICE

Summary. The expediency of using the notion “costs of accruing rights for food services” for the purposes of accounting and calculation of tourism product cost price instead of the term “food costs” is grounded. Methods of calculation and accounting of costs of accruing rights for food services are structured and ordered. The place of the costs of accruing rights for food services in the cost price of the complex tourism product is studied and peculiarities of calculation items formation are characterized depending on whether the rights for food services purchase are included into the hotel room cost, or paid separately or are considered as a separate product by the tour operator.

Keywords: tourism product, tourism product cost price, costs of accruing rights for food services

1. Вступ

Туристичний продукт є комплексом послуг, спрямованих на задоволення потреб туриста, які надають суб'єкти туристичної діяльності: перевізники, готелі, підприємства громадського харчування, страхові компанії, розважальні заклади та ін.

Фізіологічну потребу туриста в їжі задовольняють підприємства громадського харчування. Вони вирізняються різноманіттям форм. До туристичної індустрії харчування відносяться ресторани, кафе, бари, їдальні, закусочні та ін. По аналогії із закладами розміщення туристів підприємства харчування класифікуються залежно від культури і якості обслуговування, а також кухні і асортименту пропонованих страв, кількості посадочних місць, режиму роботи, форми обслуговування відвідувачів тощо [1]. Послуги готельного господарства і підприємств харчування створюють умови для нормальної життєдіяльності людини під час подорожі [2, с. 9-10].

Підприємства громадського харчування вже давно перетворились на провідний сектор туристичної індустрії, поряд з готельним господарством та транспортною галуззю. По відношенню до туризму, вони можуть характеризуватися як вторинні, тобто такі, що призначені для обслуговування переважно туристів, хоча їхніми послугами можуть

користуватися також місцеві жителі. Відповідно, розвиток туристично-рекреаційної сфери здатен не лише надати значний мультиплікативний ефект на економіку країни загалом, але й сприяти розвитку підприємств громадського харчування зокрема.

Зазначимо також, що достатність ресторанів, кафе, барів, бістро, а також якість системи харчування є ключовим показником характеристики інфраструктури території подорожі для підвищення привабливості туристичної дестинації шляхом максимального задоволення очікувань туристів.

Питома вага готельного обслуговування і харчування у загальній вартості туристичної путівки складає 60-65%. Обидва ці елементи є змінними величинами і залежать від зміни цін на дані види послуг, а також від сезонної градації, географічної зони знаходження готелю, виду та класу обслуговування, договірних комерційних умов між турагенством й адміністрацією готельного господарства [3].

Впродовж останнього десятиріччя спостерігається стабільний інтерес науковців до розв'язання проблем у галузі обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту. Цьому підтвердженням є роботи: З. А. Батченко [4], Ж. А. Богданової [5], О. М. Гончаренко [6], Т. Н. Данканич [7], Т. В. Козиревої [8], С. Я. Король [9], Н. Б. Рошко [10], А. В. Сметанко [11] та ін. дослідників.

Незважаючи на суттєвий внесок перелічених науковців у вирішення завдань обліку витрат і собівартості туристичного продукту в системі управління, окремі аспекти розв'язання цієї багатогранної проблеми залишилися поза їхньою увагою. Однією з них є дослідження витрат, пов'язаних із забезпеченням потреб туриста в їжі у структурі собівартості турпродукту.

Метою статті є структуризація, впорядкування та вдосконалення методик калькулювання й обліку витрат на придбання прав на послуги з харчування. Виходячи з мети, основних завдань – два: дослідити місце таких витрат у собівартості комплексного туристичного продукту та охарактеризувати особливості формування калькуляційних статей, залежно від того, включені права на придбання послуг з харчування у вартість готельного номера, сплачуються окремо чи розглядаються туроператором як самостійний продукт.

2. Групування витрат на формування туристичного продукту, виходячи зі специфіки останнього

Бухгалтерам турагентів не доводиться турбуватися про формування собівартості турпродукту – вони отримують його вже готовим, а тому основною проблемою є правильний облік посередницьких операцій щодо його доведення до клієнта. А ось бухгалтерам фірм-туроператорів доводиться організовувати бухгалтерський і податковий облік витрат, пов'язаних з формуванням собівартості турпродукту [12].

Об'єктом калькулювання собівартості для туроператора є окремий туристичний продукт. Його собівартість представляє собою вартісну оцінку матеріальних, трудових та інших ресурсів, які використовуються під час формування турпродукту.

Як вірно зазначають Л. Дваєр, П. Форсайт та В. Дваєр [13, с.138] туристичний продукт має специфічні особливості, які відрізняють його від продукції інших галузей економіки: нематеріальність (покупці не можуть відчутти, побачити, понюхати, торкнутись чи спробувати на смак послуги, доки не погодяться сплатити за них); досвід використання (оскільки послуги не існують доти, доки вони не отримані, покупці в першу чергу звертають увагу на ознаки їх високої якості, напр., репутацію та відгуки про продукт, рейтинг компанії); неможливість повернення (споживши туристичні послуги, їх вже неможливо повернути чи відмовитись від них); невіддільність (туристичні послуги надаються і споживаються одночасно); неможливість зберігання (на відміну від продукції промислових підприємств, турпослуги не можуть зберігатися для реалізації в майбутньому); взаємозалежність (надання туристичних послуг часто залежить від наявності додаткових продуктів, які пропонуються іншими постачальниками); сезонні коливання (обсяги наданих послуг коливаються залежно від сезону в році – для відпочинкових дестинацій, днів тижня – для проживання в готелі та навіть годин – для перельотів); просторова фіксація (туристична інфраструк-

тура, зокрема розміщення, розваги та дестинації “прив'язані” до певних географічних точок).

У Росії витрати, які включаються до собівартості туристичного продукту, представлені чотирма групами:

1) витрати щодо придбання прав на послуги сторонніх організацій, які використовуються при виробництві туристичного продукту;

2) витрати, пов'язані з діяльністю виробничого персоналу;

3) витрати підрозділів туристичної організації, які беруть участь у виробництві туристичного продукту;

4) накладні витрати [12].

Витрати на послуги щодо харчування в закладах громадського харчування та інших організаціях, які надають подібні послуги, а також придбання прав на них у правовласників відносять до першої категорії з вище перелічених.

Подібні складові зустрічаємо і в роботах дослідників з англомовних країн. Зокрема, М. Манчіні пропонує такі статті калькулювання туристичного продукту [14, с.192-193]:

1) транспортні витрати: чиста вартість авіаквитка, податки і збори на вартість авіаквитка; вартість автобусного перевезення, збір за паркування, збір за проїзд платними автодорогами; вартість трансферу; вартість перевезення кораблем (вкл. податки); вартість перевезення поїздом (вкл. податки); вартість комбінованих перевезень; вартість перевезення супроводжуючого;

2) витрати на проживання: плата за готель (вкл. податки), без врахування комісії; готельні витрати, вартість проживання водіїв і супроводжуючих груп; плата за транспортування і зберігання вантажу;

3) витрати на харчування (вкл. податки та чайові): ресторанный витрати; плата за урочистий прийом та прощальну вечірку; витрати на харчування водіїв та супроводжуючих;

4) витрати, пов'язані з оглядом екскурсійних об'єктів: витрати, пов'язані з відвіданням пам'яток; оплата роботи екскурсиводів (понад вартість вхідних квитків); плата за вхід;

5) загальні витрати: передбачувані комерційні витрати; передбачувані маркетингові витрати; передбачувані адміністративні накладні витрати; заробітна плата супроводжуючих; інші витрати.

Т. В. Козирева, характеризуючи калькуляційну статтю “Витрати на харчування”, зазначає, що величина таких витрат розраховується залежно від виду туризму. При в'їзному туризмі, тобто при калькулюванні турів на прийом іноземних туристів ці витрати розрахувати досить складно. При виїзному туризмі вартість харчування залежить від умов туру: сніданок, напівпансіон, повний пансіон. Як правило, вартість харчування включається до вартості проживання. У більшості готелів сніданок входить у вартість номера за добу. В деяких готелях вартість сніданку, обіду чи вечері вказується окремо від вартості номера [8].

Як вірно зазначає професор В. А. Лазарев, вступаючи в договірні відносини, турист розраховує в кінцевому результаті отримати необхідний йому

набір послуг. Фірма ж надає йому, як правило, ще не самі послуги, а права (гарантії) отримання їх у певний час, у визначеному місці від безпосередніх виробників – інших фірм, які не мають прямих договірних відносин з даним туристом, однак мають договірні відносини із направляючою туристичною фірмою. Турист придбає також гарантії отримання певних видів послуг зі сторони самої направляючої фірми [15, с. 58].

Саме тому, на наш погляд, юридично та економічно недоцільним є при формуванні калькуляції туристичних послуг використовувати термін “витрати на харчування”, оскільки само по собі туристичне підприємство послуги з харчування не надає (а тим більше не споживає), а лише забезпечує гарантію їхнього отримання під час перебування особи в турі. В такому випадку доречно послуговуватись поняттям “витрати щодо придбання прав на послуги з харчування”. Це ж, в рівній мірі, стосується послуг з перевезення, проживання, страхування та низки інших.

3. Витрати на придбання прав на послуги з харчування при системі “апарт інклюзив”, “інсайд інклюзив”, “факультатив” та “ексклюзив”

На нашу думку, варто розділити методики калькулювання та обліку витрат щодо придбання прав на послуги з харчування, залежно від того, включені вони до рахунку за проживання чи ні:

1) система “апарт інклюзив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування розглядаються як окрема стаття калькулювання турпродукту;

2) система “інсайд інклюзив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування включаються до вартості проживання і не розглядаються як окрема послуга;

3) система “факультатив” – різновид “інсайд інклюзив”, з тією різницею, що витрати на придбання прав на послуги з харчування включаються не до вартості проживання, а до факультативних екскурсій, формуючи додатковий туристичний продукт;

4) система “ексклюзив” – витрати на придбання прав на послуги з харчування формують основний продукт і складають значну частину витрат споживача.

У першому випадку витрати щодо придбання прав на послуги з харчування є відносно відокремленою складовою вартості туристичного продукту. В такому турі (інклюзив або пекідж) організацію харчування туриста під час подорожі бере на себе туроператор. Це забезпечує певний рівень комфорту для споживача (позбавляє необхідності налагодження додаткових комунікаційних зв'язків, що часто буває ускладненим через мовні бар'єри та незнання місцевих звичаїв; зменшує час на пошук відповідного закладу харчування в незнайомому місці; забезпечує економію коштів завдяки додатковим знижкам, які надають кафе й ресторани для туроператорів), однак не враховує його індивідуальних особливостей та вподобань. Досить часто

організатори подорожі за умови значної конкуренції на ринку зловживають, пропонуючи послугу, виходячи із максимальної вигоди для себе, діючи за принципом здешевлення харчування на шкоду якості.

Досліджуючи визначення поняття “готель” в нормативних документах і науковій літературі С. В. Панкова та Г. А. Кубаткіна приходять до висновку, що здебільшого воно трактується як приміщення, за допомогою якого надаються послуги з проживання. Однак, як зазначають автори, готель – це не лише проживання. Перш ніж заселитися, клієнт повинен забронювати номер (послуга бронювання); після приїзду більш ніж на добу гостю повинні надати набір послуг (мінімум з прибирання номера); організувати відпочинок (дозвілля або лікування); гостя потрібно нагодувати (послуга з організування харчування) [16, с.91]. Вартість харчування в ресторанах на базі готелів менш схильна до цінових коливань та інфраструктурних зрушень. Як наслідок – meal-стратегія перетворюється на потужний елемент конкурентної боротьби та хороший аргумент на користь придбання пекідж-турів. Наприклад, орієнтація готелів турецького узбережжя на харчування за системою All inc. спричиняє значні збитки для місцевих закладів громадського харчування, водночас забезпечуючи притік додаткових клієнтів для хотельєрів. В багатьох готелях Іспанії різниця в ціні між туром, який передбачає харчування (напівпансіон), та проживанням на ВВ є мінімальною, що дає можливість суб'єктам розміщення зменшити затрати на одного туриста за рахунок мінімізації частки постійних витрат в собівартості продукту.

На практиці бувають випадки, коли системи “апарт інклюзив” та “інсайд інклюзив” поєднуються в одному турі. Наприклад, під час екскурсійної подорожі до вартості проживання включені сніданки, паралельно в ціну туристичної послуги додатково входять вечері за маршрутом екскурсії.

Система “факультатив” вимагає формування додаткової калькуляції щодо послуги, яка не включена до вартості основного турпродукту, однак може бути придбана споживачем за додаткову плату. Наприклад, класична екскурсія на Олімп (Греція) включає в себе відвідання тематичного парку з рестораном грецької кухні. Таким чином, витрати щодо придбання прав на послуги з харчування є окремою статтею калькуляції додаткової послуги “Екскурсія на Олімп” (щодо основної – “Літній відпочинок в Греції. Регіон Піерія”) поряд з транспортними витратами, оплатою послуг гіда і входними квитками.

У рамках комплексного туру можуть бути поєдані перші три системи калькулювання та обліку витрат на харчування, що ускладнює обліковий процес туристичного оператора (рис. 1).

Прикладом такого поєднання може бути екскурсійний тур, в якому для туристів забезпечується сніданок у готелі (витрати харчування, включені до вартості основного туристичного продукту через статтю “Витрати щодо придбання прав на послуги з проживання”), вечеря після завершення обов'язко-

вої денної програми (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування як окрема калькуляційна стаття основного турпродукту) та обід під час факультативу (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування як окрема калькуляційна стаття додаткового турпродукту).

Окремо слід розглядати так звані “гастрономічні тури”, де знайомство з місцевою кухнею є основною метою подорожі. Значна кількість дегустацій, відвідання non-casual ресторанів, наявність майстер-класів кухарів обтяжують собівартість такого турпродукту за рахунок зростання витрат щодо придбання прав на послуги з харчування, як в абсолютних, так і у відносних величинах порівняно із іншими видами турів.

“ексклюзив”. Управління витратами щодо придбання прав на послуги з харчування перетворюється на важливу складову менеджменту підприємства та має стати одним із профілюючих завдань ефективно налагодженої системи управлінського обліку туроператора для потреб ціноутворення. У свою чергу, складність оцінки і планування ціни туристичного продукту пов’язана, перш за все, із флуктуацією величини основних статей витрат, що формують його собівартість. У першу чергу, насамперед це – витрати на придбання прав на послуги з проживання, харчування та транспортування. Періодична їх зміна пов’язана зі значною часткою постійних витрат у загальній їх сумі для підприємств готельної індустрії та авіакомпаній. Такі



Рис.1. Витрати щодо придбання прав на послуги з харчування в структурі калькулювання комплексного туристичного продукту (розроблено автором)

При оптимізації спожитої туристом вартості на такі витрати звертають особливу увагу, вони є об'єктом додаткового дослідження й детального аналізу.

4. Висновки

Витрати щодо придбання прав на послуги з харчування є однією з найвагоміших статей калькуляції туристичного продукту. Залежно від того, включені вони до рахунку за проживання чи ні, можна виділити такі методики калькулювання та обліку витрат: система “апарт інклюзив”; система “інсайд інклюзив”; система “факультатив”; система

коливання суттєво розбалансовують туристичний ринок та ускладнюють калькулювання собівартості послуг, запропонованих туроператорами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрова А. Ю. Международный туризм [Текст] : учебник / А. Ю. Александрова. – М. : Аспект Пресс, 2002. – 470 с.
2. Ладыженская Р. С. Экономика туризма [Текст] : учебн. пособ. / Р. С. Ладыженская. – Х. : ХГАГХ, 2003. – 214 с.

3. Школа І. М. Менеджмент туристичної індустрії [Текст] : навч. посіб. / [за ред. проф. І. М. Школи]. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2003. – 662 с.
4. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України [Текст] : навч. посіб. / З. А. Балченко. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
5. Богданова Ж. А. Поняття та види туристичної діяльності в Україні / Ж. А. Богданова // Вісник ЖДТУ – 2009. – № 4 (50). – С. 194-198. – (Сер. Економічні науки).
6. Гончаренко О. М. Облікове забезпечення управління витратами на формування туристичного продукту / О. М. Гончаренко // Збірник наукових праць ТДАУ – 2010. – № 11. – С. 143-148. – (Сер. Економічні науки).
7. Данканич Т. П. Облік турагентської діяльності та операцій по її оподаткуванню / Т. П. Данканич // Науковий вісник Ужгородського університету – 2010. – Вип. 29. Ч.2. – С. 57-62. – (Сер. Економіка).
8. Козырева Т. В. Учет издержек в туризме [текст] : учебн. пособ. / Т. В. Козырева. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 224 с.
9. Король С. Облік витрат туристичного підприємства / С. Король // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 72-84.
10. Рошко Н. Б. Методика обліку у туристичних операторів та туристичних агентів / Н. Б. Рошко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту – 2012. – № 4 (48). – С. 358-363. – (Сер. Економічні науки).
11. Сметанко А. В. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости информационно-туристического продукта / А. В. Сметанко // Культура народов Причерноморья. – 2001. – № 25. – С. 25-28.
12. Шишкородова Н. Затраты туроператора: бухгалтерский и налоговый учет / Н. Шишкородова // Учет в туристической деятельности. – 2009. – № 3 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.tourychet.ru/print.htm?id=910>
13. Dwyer L. Tourism Economics and Policy / L. Dwyer, P. Forsyth, W. Dwyer. – Channel View Publications, 2010. – 855 p.
14. Mancini M. Conducting Tours / M. Mancini. – 3rd ed. – Cengage Learning, 2001. – 246 p.
15. Лазарев В. А. Услуга и продукт как результат труда в сфере услуг населению / В. А. Лазарев // Известия УрГЭУ. – 2012. – № 3 (41) – С. 55-59.
16. Панкова С. В. Понятие и классификация гостиничных услуг как объекта управленческого учета / С. В. Панкова, Г. А. Кубаткина // Вестник ОГУ. – 2009. – № 2. – С. 90-94.

ФІНАНСОВА ТА КОРПОРАТИВНА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

УДК 657.37

Бедзай О. В.

ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА МЕТОДИКУ АНАЛІЗУ ЛІКВІДНОСТІ БАЛАНСУ

Анотація. Досліджено структуру сучасного балансу (Звіту про фінансовий стан) з огляду на зміни діючого законодавства відповідно вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності. Вивчено вплив цих змін на техніку побудови балансу ліквідності вітчизняних підприємств. Критично проаналізовано апробовані сучасною практикою методики оцінки ступеня ліквідності балансу та з'ясовано проблемні аспекти, що виникають при групуванні активів і пасивів з метою проведення аналізу.

Ключові слова: фінансова звітність, баланс, оцінка ліквідності балансу

Bedzay O.

TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS AND ITS IMPACT ON THE METHODS OF ACCOUNTING LIQUIDITY ANALYSIS

Summary. The structure of the modern Balance Sheet (Financial Statement) taking into account the changes in the existing legislation according to the requirements of the International Financial Reporting Standards is studied. The effect of these changes on the methods of preparing the accounting liquidity of domestic enterprises is investigated. A critical analysis of the tested methods for assessing the degree of accounting liquidity is made and some problematic aspects arising from the grouping of assets and liabilities for the analysis are elucidated.

Keywords: financial statements, balance sheet, accounting liquidity assessment

1. Вступ

Центральне місце в системі інформаційного забезпечення аналітичних процесів на підприємстві посідає фінансова звітність. Подальші процеси гармонізації та стандартизації національної системи бухгалтерського обліку відповідно вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (далі – МСБОЗ) обумовлюють певні дії, пов'язані з подальшим удосконаленням законодавчої бази, яка регулює порядок її складання та представлення широкому колу користувачів. Цей процес було започатковано з моменту укладання Угоди про партнерство й співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами у 1994 році з метою інтеграції нашої країни до Європейського Союзу. Відтоді було прийнято та ухвалено ряд законопроектів, зміст яких регулює порядок реформування обліку і звітності в Україні [1-6]. Останні зміни, пов'язані з подальшим реформуванням національної системи обліку згідно вимог МСФЗ, характеризуються прийняттям нової редакції НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності [7, 8].

Як відомо, фінансова звітність є одним з основних джерел для аналізу фінансового стану підприємств, тому першочергове значення набуває інфор-

мація, наведена у балансі, назва якого з огляду на останні зміни звучить як Звіт про фінансовий стан [7].

Фінансовий стан підприємства – поняття комплексне, має багато характеристик, при цьому основною метою аналізу є намагання відповідного суб'єкта (у якості таких виступають певні користувачі інформації) дійти висновку – стійкий або нестійкий фінансовий стан має конкретне підприємство на дату складання балансу.

Сучасна редакція НП(С)БО 1 на відміну від раніше діючих національних стандартів, жорстко не регулює формат балансу (Звіт про фінансовий стан), а лише містить ряд мінімальних вимог до статей, які обов'язково повинні бути включені до його складу [7].

Детальний аналіз змісту балансу показав, що загальні підходи до його побудови збереглися. Як і раніше, він містить дві основні частини – актив (три розділи) і пасив (чотири розділи). Активи і пасиви відображаються в балансі у порядку зменшення їх ліквідності.

У кожному розділі передбачено мінімальний перелік статей, які підприємство повинне пред'являти. Підприємство може додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 НП(С)БО 1 [7], при цьому слід виходити з поняття

суттєвості статті фінансової звітності та керуватися також вимогами, викладеними у [9].

Сучасна практика аналізу фінансового стану вже виробила основні підходи до алгоритму розрахунку аналітичних показників, сукупність яких трансформовано у відповідні методики аналізу. Зокрема

формація, яку містить бухгалтерський баланс, не надає аналітику стовідсоткової впевненості, що групування активів та пасивів зроблено вірно, виходячи з економічних та фінансових реалій.

Таблиця 1

Техніка угруповання абсолютно ліквідних активів та платежів, за якими наступили терміни сплати на підставі інформації бухгалтерського балансу

Активи	Кодрядка	Пасиви	Кодрядка
1. Абсолютно ліквідні активи (A1)		1. Платежі, терміни сплати яких наступили (П1)	
1.1. Гроші та їх еквіваленти	1165	1.1. Поточна кредиторська заборгованість за:	
1.2. Поточні фінансові інвестиції	1160	- товари, роботи, послуги	1615
		- розрахунками з бюджетом	1620
		- розрахунками зі страхування	1625
		- розрахунками з оплати праці	1630
		- одержаними авансами	1635
		- розрахунками з учасниками	1640
		- із внутрішніх розрахунків	1645
Разом A1		Разом П1	

питаннями аналізу фінансового стану вітчизняних підприємств займалися такі науковці, як Л. О. Ващенко [13], І. В. Гречина [13], Б. В. Гринів [10], Н. В. Дачій [15], Н. Е. Дієва [13], Т. Д. Косова [13], О. Є. Кузьмін [14], О. Г. Мельник [14], Т. Б. Процюк [11], С. Я. Салила [15], Л. С. Селіверстова [11], П. М. Сухарев [13], Т. М. Тігова [11], О. О. Шеремет [12].

Слід відзначити, що орієнтація аналітиків при розрахунку деяких показників лише на дані балансу є досить умовною, а останні зміни, що відбулися у його структурі, за деякими моментами ще й посилюють ступінь цієї умовності.

Мета статті – дослідження впливу змін, що відбулися у структурі бухгалтерського балансу, на рівень його інформативності та методику оцінки ступеня ліквідності.

2. Теоретичні аспекти методики аналізу ліквідності балансу

Розглянемо загальний вплив цих трансформаційних змін, що відбулися у структурі балансу на прикладі методики аналізу його ліквідності.

Під ліквідністю балансу слід розуміти готовність підприємства погасити борги у разі пред'явлення вимог про платежі з боку всіх кредиторів підприємства та здатність водночас здійснювати безперервний процес виробництва і реалізації продукції [11, 13].

Згідно з виробленими та апробованими сучасною практикою методиками оцінки ступеня ліквідності балансу [11, 12, 13, 15] активи та пасиви підприємства розбиваються на чотири групи: активи – за ступенем зменшення ліквідності – A1, A2, A3, A4, пасиви – за ступенем терміновості їх сплати – П1, П2, П3, П4 відповідно. Результати порівняння відповідних груп активів і пасивів між собою надасть уявлення користувачу про ступінь ліквідності балансу суб'єкта господарювання. Баланс підприємства вважають абсолютно ліквідним, якщо:

$$A1 > П1, A2 > П2, A3 > П3, A4 < П4.$$

Можливі деякі похибки при побудові балансу ліквідності, які пояснюються тим фактом, що ін-

3. Практичні аспекти методики аналізу ліквідності балансу

Зміст цих реалій пов'язаний, перш за все, зі зниженням аналітичності балансу та інших форм фінансової звітності з огляду на трансформаційні зміни, що відбулися у їх структурі та форматі.

Розглянемо більш детально методику побудови балансу ліквідності підприємства поетапно (табл. 1-3).

Насамперед, слід відзначити, що найбільш частим недотриманням серед наведених порівнянь є нестача абсолютно ліквідних активів для погашення платежів першого ступеня терміновості. З огляду на сучасний стан вітчизняної економіки ця ситуація є цілком логічною (підприємства не зацікавлені або не в змозі накопичувати великі суми вільних коштів).

Формування першої групи активів не викликає ніяких труднощів, інформація про величину коштів та їх еквівалентів, поточні фінансові інвестиції міститься у II-му розділі активу балансу за відповідними рядками та за своєю економічною сутністю ці види активів є абсолютно ліквідними.

Найбільші труднощі виникають при групуванні пасивів підприємства. За описаною у літературі з фінансового аналізу та його апробованою практикою [11, 12, 15, 16] до групи П1 відносять поточні зобов'язання підприємства, за якими наступили терміни сплати. Але у балансі групування зобов'язань підприємства за конкретними термінами їх сплати відсутня. Тому до складу П1 найчастіше відносять кредиторську заборгованість з усіма її видами. На нашу думку, до платежів, які підприємство мусить сплатити негайно, не завжди можна відносити всі борги перед кредиторами – особливо це стосується поточних боргів за довгостроковими зобов'язаннями, розрахунками з учасниками, внутрішніми розрахунками. Володіння інформацією про більш точні терміни сплати цих зобов'язань дозволять перенести окрему їх частину до другої групи пасивів (табл. 2) та забезпечити таким чином дотримання нерівняння $A1 > П1$.

До складу другої за ступенем ліквідності групи активів відносять ті, що пройшли відповідні етапи

операційного циклу та готові для реалізації, а також дебіторську заборгованість підприємства (за винятком заборгованості за розрахунками з бюджетом). Цілком зрозуміло, що ліквідність цієї групи активів залежить від своєчасного відвантаження продукції, оформлення платіжних банківських документів, попиту на продукцію, її конкурентоспроможності, платоспроможності покупців, форм розрахунків тощо.

Неоднозначні моменти присутні і при формуванні другої групи пасивів П2 – платежі терміни сплати яких не наступили. Зазвичай до її складу відносять короткострокові кредити та займи. Однак, у балансі за статтею “Короткострокові кредити банків” відображається разом сума кредитного займу і відсотків по ньому. Зазвичай величина так званого “кредитного тіла” та відсотків за користування кредитом підлягає сплаті щомісяця, тому цю частину щомісячної заборгованості було б доцільно показувати у складі пасивів, які підлягають негайній сплаті, тобто у П1. Схожа ситуація спостерігається і за статтею “Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”.

Щодо статті “Доходи майбутніх періодів”, то її характеристика аналогічна “Витратам майбутніх періодів”, тобто до поточних зобов’язань слід віднести ту частину доходів майбутніх періодів, погашення яких очікується протягом 12 місяців з дати балансу, а інша повинна відобразитися у складі групи П3 (табл. 3). Теж саме стосується й активів. Проте неоднозначною тут є стаття “Витрати майбутніх періодів”. Відповідно до останніх змін величина витрат майбутніх періодів віднесена у повному обсязі до складу оборотних активів.

З одного боку, це доречно, незважаючи на те, що це витрати, оплачені наперед, тобто здійснені заради прибутку, очікуваного в майбутньому, цілком можливо, що частина цього прибутку може бути отримана протягом одного року або операційного циклу підприємства. Таким чином, витрати майбутніх періодів зберігають грошові кошти підприємства. Водночас, в їх складі можуть бути і витрати, розраховані на довготривалу перспективу (наприклад, витрати на геологорозвідувальні роботи у шахтах, витрати, пов’язані з охороною навко-

Таблиця 2

Техніка угруповання другої групи активів і пасивів на підставі інформації бухгалтерського балансу

Активи	Код рядка	Пасиви	Код рядка
2. Активи, які можна швидко реалізувати (A2)		2. Платежі, терміни сплати яких не наступили (П2)	
2.1. Готова продукція	1103	2.1. Короткострокові кредити банків	1600
2.2. Товари	1104	2.2. Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями	1610
2.3. Векселі одержані	1120	2.3. Векселі видані	1605
2.4. Дебіторська заборгованість:		2.4. Поточні забезпечення	1660
- за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2.5. Доходи майбутніх періодів	1665
- за авансами виданими	1130	2.6. Інші поточні зобов’язання	1690
- інша поточна заборгованість	1155	2.7. Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття	1700
2.5. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	1200		
Разом A2		Разом П2	

Таблиця 3

Техніка угруповання третьої та четвертої груп активів і пасивів на підставі інформації бухгалтерського балансу

Активи	Код рядка	Пасиви	Код рядка
3. Активи, що повільно реалізуються (A3)		3. Довгострокові зобов’язання (П3)	
3.1. Виробничі запаси	1101	3.1. Відстрочені податкові зобов’язання	1500
3.2. Незавершене виробництво	1102	3.2. Довгострокові кредити банків	1510
3.3. Поточні біологічні активи	1110	3.3. Інші довгострокові зобов’язання	1515
3.4. Витрати майбутніх періодів	1170	3.4. Довгострокові забезпечення	1520
3.5. Інші оборотні активи	1190	3.5. Цільове фінансування	1525
Разом: A3		Разом: П3	
4. Активи, що важко реалізувати (A4)		4. Стійкі пасиви (П4)	
4.1. Всі види необоротних активів	1095	4.1. Всі складові власного капіталу	1495
4.2. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
Разом A4		Разом П4	

Характеристика інших статей, відображених у цій групі (векселі видані, поточні забезпечення, інші поточні зобов’язання), також дозволяє припустити, що наявність інформації про терміни їх погашення, може привести до необхідності їх агрегування (повного або часткового) до групи П1.

лишнього середовища та інші). Отже, у рядку 1170 балансу у складі витрат майбутніх періодів обліковуються витрати, які підлягають списанню як протягом 12 місяців з дати балансу, так і в більш пізній термін. У разі наявності таких, їх величина повинна відобразитися у складі четвертої групи активів.

Четверта група активів – це активи, які важко реалізувати. До них відносять основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, незавершені капітальні інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість та інші види необоротних активів. До цієї групи доцільно включати поточну дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом, керуючись тим, що перетворення цього виду заборгованості у гроші через будь-який проміжок часу є сумнівним.

До складу третьої групи пасивів – ПЗ – відносять у повному обсязі зобов'язання, які є довгостроковими та відображаються у III-му розділі сучасного балансу. Однак, у складі цих пасивів є статті “Довгострокове забезпечення” та “Цільове фінансування”. Їх сутність, незважаючи на вимоги П(с)БО 11 [17], з фінансової точки зору більш близька до власних (або прирівняних до них) засобів – тобто їх слід відносити до групи П4. Тут також потрібна додаткова інформація щодо розкриття змісту цих статей.

4. Висновки

Зважаючи на наведене вище, слід зазначити, що ліквідність балансу виражається у ступені покриття боргових зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких у готівку відповідає строку погашення платіжних зобов'язань. Ліквідність балансу досягається установленням рівності між зобов'язаннями підприємства та його активами.

Огляд економічної літератури свідчить, що найбільш поширеними методиками оцінки ліквідності є аналіз ліквідності балансу, що полягає у зіставленні чотирьох груп активів з різними ступенями ліквідності із чотирма групами пасивів з різними термінами погашення. Можна констатувати, що аналіз ліквідності, який ґрунтується на даних балансу (Звіту про фінансовий стан) не надає аналітиці впевненості, що групування активів та пасивів зроблено вірно, виходячи з економічних та фінансових реалій. Зокрема труднощі виникають при групуванні пасивів з огляду на терміни їх погашення, адже у балансі групування зобов'язань підприємства за конкретними термінами їх сплати відсутня. Неоднозначним є доцільність віднесення до певної групи активів сум за статей “Витратам майбутніх періодів”, адже згідно останнім змінам величина витрат майбутніх періодів віднесена у повному обсязі до складу оборотних активів.

Отже, щоб зробити фінансову звітність підприємства більш аналітичною, необхідно всі ці моменти розкривати у Примітках до фінансової звітності, що дозволить більш упевнено оперувати величиною окремих статей балансу при групуванні активів та пасивів з метою побудови балансу ліквідності, розрахунку аналітичних показників та отримувати достовірні результати аналізу, у яких зацікавлене широке коло користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності : постанова КМУ від 28.10.1998 р. № 1706 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Постанова (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради Європейського Союзу від 19.07.2002 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

4. Про Загально державну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС : Закон України від 18.03.2004 р. №1629-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

5. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження КМУ від 24.10.2007р. № 911 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

6. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : спільний лист НБУ № 12-208/1757-14830, МФУ №31-08410-06-5/30523), Державної служби статистики України № 04/4-07/702 від 07.12.2011 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Бухгалтерія. – 2013. – № 12. – С. 11-32.

8. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 // Бухгалтерія. – 2013. – № 15. – С. 11-24.

9. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29.07.03 р. №04230-04108 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

10. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності [Текст] : навч. посіб. / Б. В. Гринів ; [2-ге вид. перероб. та доп.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 392 с.

11. Тігова Т. М. Аналіз фінансової звітності [Текст] : навч. посіб. / Т. М. Тігова, Л. С. Селіверстова, Т. Б. Прощок. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 268 с.

12. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / О. О. Шеремет – К. : Кондор, 2010. – 196 с.

13. Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу [Текст] : навч. посіб. / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко, І. В. Гречина, Н. Е. Деева ; [за заг. ред проф. Т. Д. Косової]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 528 с.

14. Кузьмін О. Є. Нормативно-критеріальне забезпечення діагностики фінансового стану підприємства / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник // Фінанси України – 2010. – № 8 – С. 105-115.

15. Салига С. Я. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / С. Я. Салига, Н. В. Дацій. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 210 с.

16. Титаєва А. Значение финансового анализа для успешного развития предприятия / А. Титаєва // Научный вестник ДонНТУ. – 2008. – Вып. 100.1. – С. 128-133.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання” : наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2001 р. № 20 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

КОРИГУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ПОТРЕБ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

***Анотація.** У статті висвітлено і теоретично обґрунтовано сукупність методів коригування фінансової звітності в цілях оцінки ринкової вартості підприємства. Охарактеризовано особливості використання методів коригування фінансової звітності для забезпечення надання повної та достовірної інформації для потреб зацікавлених внутрішніх і зовнішніх користувачів.*

Ключові слова: підприємство, фінансова звітність, оцінка, вартість, інформація

Koryagin M.

ADJUSTMENT OF FINANCIAL STATEMENTS FOR THE NEEDS OF ENTERPRISE VALUE ASSESSMENT

***Summary.** The methods of financial statements adjustment for the purpose of enterprise market value assessment are described and theoretically grounded in the article. Peculiarities of using the methods of financial statements adjustment to provide complete and accurate information for the needs of internal and external users are characterized.*

Keywords: enterprise, financial statements, assessment, value, information

1. Вступ

Для забезпечення складання і подання користувачам реальної фінансової звітності, яка б відображала інформацію про ринкову вартість підприємства, виникає потреба внесення до неї відповідних змін. На сьогодні на рівні чинного законодавства передбачено здійснення коригування фінансової звітності лише стосовно подій, що відбулися після дати балансу та з урахуванням впливу інфляції. При оцінці ринкової вартості підприємства використання таких методів коригування статей фінансової звітності є недостатнім, оскільки не дозволяє врахувати вплив факторів зовнішнього і внутрішнього середовища з використанням системного підходу. У зв'язку з цим нагальним проблемним питанням є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій зі встановлення переліку і порядку використання методів коригування фінансової звітності для потреб оцінки ринкової вартості підприємства.

Проблемі оцінки вартості підприємства та дослідженню питань змісту, сутності та порядку використання різних підходів до коригування статей фінансової звітності в цілях оцінки вартості бізнесу розглядали відомі вчені: І. І. Бродська, О. М. Діділовський [1], Г. М. Колісник [4], Т. Г. Касьяненко [3], П. Ю. Корольов, А. Н. Осоргін, Н. А. Остап'юк [5], І. М. Парасій-Вергуненко [7], Г. Н. Ронова [9], Р. Я. Старик [10], Д. І. Тішин, М. Р. Хаджиев, В. О. Щербаков [11] та ін. Проте слід зауважити, що на даний час залишаються не вирішеними питання застосування методів коригування статей фінансової звітності підприємства.

Мета дослідження – вивчення та встановлення оптимальних методів коригування статей фінансової звітності підприємства для потреб оцінки його ринкової вартості.

2. Підходи до коригування статей різних форм фінансової звітності

При оцінці ринкової вартості підприємства коригуванню підлягають статті різних форм фінансової звітності. Однак на сьогодні виникає ряд недоліків використання інформації, представленої у фінансовій звітності суб'єктів господарювання.

Суттєвим недоліком інформації, сформованої лише за даними статичного балансу, є те, що дані балансу характеризують більше виробничий потенціал, аніж ділову активність підприємства. Окремі недоліки цього підходу усуваються при використанні даних динамічного балансу. Для цілей оцінки при цьому можуть використовуватись дані оборотно-сальдового балансу, який містить інформацію про рух коштів за кожним рахунком, а відтак дозволяє простежити (розрахувати) динамічні показники вартості компанії [7, с. 115].

Вартість підприємства повинна бути наближена до ринкової (справедливої), в той час як у балансі вона є історичною. Для вирішення проблемних питань, пов'язаних з оцінкою вартості майна підприємства, Г. М. Колісник [4] запропонував розробляти і використовувати тривимірний баланс. Відмінність тривимірного балансу від затвердженої форми на сьогодні, що базується на історичній вартості, полягає в тому, що у трьохвимірній моделі особлива увага зосереджена на ринковій вартості, яка виступає третім виміром балансу. Одним з недоліків його застосування є відсутність законодавчого регулювання правомірності використання такої форми звітного документу. Крім стандартного поділу активів у тривимірному балансі автором запропоновано до складу активів включити об'єкти, які не передбачені стандартами бухгалтерського обліку, зокрема:

а) потенційні (позабалансові) людські активи, під якими у конкретному випадку варто розуміти балансову та ринкову вартість персоналу підприємства;

б) потенційні (позабалансові) клієнтські активи – відображають балансову та ринкову вартість сукупності постійних клієнтів підприємства;

в) інші потенційні (позабалансові) активи – до даної категорії відноситься вартість інших позабалансових активів, яка не належить до інших складових. Використання такого підходу дозволить суб'єктам оціночної діяльності отримати величину ринкової вартості підприємства.

Дещо інший підхід до коригування фінансової звітності при оцінці вартості запропонований В. О. Щербаковим [11, с. 74-75] (табл. 1).

На основі зазначених ретроспективних звітів прогноуються фінансові показники діяльності підприємства. Використання приведеного ретроспективного балансу дає змогу порівняти фінансову звітність різних підприємств однієї галузі. Разом з тим, виключення зі складу статей звітності нематеріальних активів призводить до недооцінки комерційної значимості цих об'єктів та їх здатності приносити економічну і соціальну вигоду в майбутньому.

кільки інформація про доходи та витрати підприємства враховується при прогнозуванні доходів на наступні звітні періоди.

“Приведення і коригування фінансової звітності може включати в себе:

а) приведення фінансової інформації про підприємство, що оцінюється, і підприємств-аналогів до єдиної основи;

б) перерахунок звітних вартостей в поточні;

в) коригування статей доходів і витрат таким чином, щоб вони повно характеризували результати діяльності підприємства за тривалий період часу;

г) облік не функціонуючих активів, зобов'язань і пов'язаних з ними доходів і витрат” [9, с. 15].

Неузгодженість періоду відображення облікових даних та періоду проведення оцінки вартості майна, зміна вартості грошей у часі (інфляція, коливання валютних курсів, структури цін) призводять до виникнення викривлень в результатах оцінки. Даний недолік формує потребу коригування всіх форм звітності підприємства задля приведення їх до єдиного зразка. З метою забезпечення об'єктивності оцінки слід обрати оптимальні способи коригування статей фінансової звітності, які б забезпечували своєчасне надання повної інформації про ринкову вартість майна підприємства.

Таблиця 1

Види звітів підприємства залежно від ступеня їх коригування

№ з/п	Назва документу	Характеристика і порядок коригування
1	Приведений ретроспективний баланс	Баланс, скоригований на останню дату складання бухгалтерської звітності. Коригування полягає у виключенні з балансу всіх нематеріальних активів та активів, не пов'язаних з основною діяльністю підприємства, для підвищення порівнянності даних зі звітністю підприємств-аналогів. Коригується також вартість основних засобів (переоцінка, фізичний знос)
2	Ринковий баланс	Необхідно скоригувати вартість матеріальних активів за ринковою вартістю, а також довгострокові і короткострокові фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість у відповідності з їх реальним станом на дату оцінки
3	Ретроспективний звіт про фінансові результати	З прибутків і збитків виключаються статті, не пов'язані з основною діяльністю або які спотворюють результати порівняння з підприємствами-аналогами. Коригуються виплачені відсотки за позиками, заробітна плата власників з метою оцінки прирівнюється до середньогалузевої, збільшується прибуток на величину надлишкових витрат

Недоліком використання ринкового балансу є, насамперед, наявність обмежень в доступі до основних джерел інформації (джерелами інформації є дані фондових бірж і позабіржових торговельних систем, на яких мають обіг права власності на подібний бізнес, дані фінансової звітності підприємств-аналогів), що призводить до виникнення перешкод при розрахунку ринкової вартості майна підприємства. Проблеми побудови ринкового балансу зумовлюються також недостатнім висвітленням в статистичних спостереженнях реальних цін купівлі-продажу підприємств, а також низьким розвитком фондового ринку.

Використання ретроспективного звіту про фінансові результати як інформаційного джерела для оцінки вартості підприємства може призвести до неправильного розрахунку майбутніх грошових потоків при застосуванні методу дисконтування, ос-

3. Способи коригування фінансової звітності в цілях оцінки вартості підприємства

У працях багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників наголошується на доцільності використання наступних способів коригування фінансової звітності підприємства для потреб оцінки (табл. 2).

3.1. Інфляційне коригування статей фінансової звітності

Застосування інфляційного коригування при оцінці ринкової вартості підприємства вирізняється простотою застосування та залученням в процесі коригування незначних обсягів інформації. Разом з тим, зазначені методи інфляційного коригування мають ряд недоліків, які ставлять під сумнів ефективність їх використання, зокрема:

Способи коригування фінансової звітності в цілях оцінки вартості підприємства
[11, с. 75], [3, с. 94]

№ з/п	Назва способу	Мета коригування	Порядок здійснення
1	Інфляційне коригування	1. Приведення ретроспективної інформації за минулі періоди до порівнянного виду 2. Облік інфляційної зміни цін при складанні прогнозів грошових потоків і ставок дисконтування	Переоцінка всіх статей балансу відповідно до зміни курсу гривні відносно більш стабільної валюти, наприклад долара або євро Переоцінка статей активу і пасиву балансу за коливанням рівнів товарних цін. Можна орієнтуватися як на товарну масу в цілому, так і на кожен конкретний товар або товарну групу. Це більш точний спосіб інфляційного коригування Базується на обліку зміни загального рівня цін: різні статті фінансових звітів розраховуються в грошових одиницях однаковою купівельної сили (в гривнях базового або поточного періоду на звітну дату), для перерахунку використовується індекс динаміки валового національного продукту або індекс споживчих або оптових цін
2	Нормалізація бухгалтерської звітності	Визначення доходів і витрат характерних для нормально функціонуючого бізнесу, тобто виявлення такого грошового потоку, який забезпечує нормальне функціонування підприємства із заданим рівнем відтворення	Коригування звітності на основі визначення доходів і витрат, характерних для нормально діючого бізнесу. Нормалізація фінансової документації проводиться за такими напрямками: а) коригування разових, нетипових і неопераційних доходів і витрат; б) коригування методу обліку операцій (наприклад, облік запасів) або методу нарахування амортизації; в) коригування даних бухгалтерської звітності з метою визначення ринкової вартості активів
3	Трансформація бухгалтерської звітності	Отримання стандартизованих даних, що відображають реальний ринковий й економічний стан фірми	Коригування рахунків для приведення до єдиних стандартів бухгалтерського обліку
4	Розрахунок відносних показників	Визначення майбутнього потенціалу бізнесу на основі поточної і минулої діяльності	Коригування показників вартості майна підприємства на основі коефіцієнтів, розрахованих в ході проведення фінансового аналізу

а) надання неточних результатів у зв'язку з відмінністю реальної купівельної спроможності та курсових співвідношень різних валют;

б) не враховується різний ступінь зміни вартості активів;

в) накладає обмеження в сфері порівняння даних за різні періоди.

Значний внесок в дослідження питань впливу інфляційних процесів на показники фінансової звітності здійснила Н. А. Остап'юк [5, с. 210], яка систематизувала найбільш поширені методи обліку інфляції (поправки на зміну загального рівня цін; метод коригування за поточною вартістю; метод обліку в поточних оцінках) та визначила їх позитивні і негативні характеристики. Зокрема, основними недоліками перерахованих методів обліку інфляції є:

а) загальний характер. У багатьох випадках облік прибутку внаслідок зміни купівельної спроможності позикових зобов'язань, що обліковуються в балансі на час інфляції, може бути недостовірним;

б) коригування передбачає зміну одиниці виміру і, отже, порушує систему оцінки за поточною вартістю;

в) для нього характерні елементи суб'єктивності. Коригування передбачає зміну одиниці виміру і, отже, порушує систему оцінки за поточною вартістю [5, с. 210].

Метод інфляційного коригування в процесі оцінки вартості підприємства слід розглядати в межах переоцінки необоротних активів, запасів і готової продукції. Основні положення, щодо впливу інфляції на інформацію, що надається системою бухгалтерського обліку регламентується національним П(С)БО 22 "Вплив інфляції".

Відповідно до П(С)БО 22 "Вплив інфляції" показники звітності коригуються на індекс інфляції при коригуванні даних ф. № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" (індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики), та на коефіцієнт інфляції (що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей) при коригуванні даних ф. № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)". Також в п. 10 П(С)БО 22 "Вплив інфляції" записано, що "на початок першого звітного року, в якому застосовується П(С)БО 22 "Вплив інфляції", суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються, а показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву балансу" [6]. Тобто в перший звітний рік господарювання у звітності підприємства у складі балансових статей коригування вартості підприємства відбуватиметься лише в частині нерозпо-

діленого прибутку (непокритого збитку). Відповідно до норм П(С)БО 22 “Вплив інфляції” відображається в обліку коригування інших форм фінансової звітності, зокрема ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів” та ф. № 4 “Звіт про власний капітал”.

Вважаємо за доцільне в процесі оцінки вартості підприємства застосовувати в межах методу інфляційного коригування метод переоцінки необоротних активів з урахування коригуючих коефіцієнтів вартості та переоцінку вартості запасів і товарної продукції.

Отже, результати переоцінки й інфляційного коригування необоротних та оборотних активів підприємства відображаються у всіх формах фінансової звітності. При цьому у ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” така інформація деталізується за видами необоротних активів, які підлягали переоцінці в розрізі сум уцінки та дооцінки на первісну вартість та на суму нарахованого зносу (накопиченої амортизації). Разом з тим ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” і ф. № 4 “Звіт про власний капітал” не містять інформації про зміну вартості окремих необоротних активів (довгострокових біологічних активів, довгострокових інвестицій) та оборотних активів шляхом їх інфляційного коригування. Відсутність такої інформації у формах фінансової звітності призводить до виникнення асиметрії інформації та неврахування впливу зміни вартості зазначених об’єктів на загальну вартість підприємства.

При оцінці вартості суб’єкти оціночної діяльності використовують внутрішню фінансову інформацію (дані бухгалтерського балансу, звіту про фінансові результати та рух грошових коштів за 3-5 років та інші звітно-аналітичні документи підприємства). Метою аналізу поточної і ретроспективної фінансової звітності є визначення реального фінансового стану підприємства на дату оцінки, дійсної величини чистого прибутку, облік факторів несистематичного (зокрема, фінансового) ризику, характерного для оцінюваного бізнесу, і оцінка ринкової вартості матеріальних і нематеріальних активів [3, с. 56]. У зв’язку з цим на особливу увагу заслуговує опрацювання пояснювальної записки до річної фінансової звітності.

3.2. Нормалізація бухгалтерської звітності

Наступним методом коригування показників фінансової звітності є здійснення її нормалізації, яка проводиться залежно від мети оцінки і реалізується за наступними напрямками:

– коригування разових нетипових і не операційних доходів і витрат (для проведення такого коригування, насамперед, потрібно проаналізувати доходи і витрати підприємства за ретро період та встановити, які доходи і витрати є типовими для цього бізнесу. Нетипові разові доходи і витрати не повинні увійти у формування грошового потоку. Виділяють такі види коригувань, що проводяться:

а) за доходами і витратами (нетипові, нерегулярні, надзвичайні, не виробничі);

б) за активами (недіючі, нестачі, не відображені в обліку, надлишкові, не виробничі);

в) за зобов’язаннями (не операційні, не відображені в обліку, прострочені) [3, с. 95];

– коригування методу обліку операцій (при проведенні коригувань оцінки вартості запасів суб’єкту оцінки слід встановити, який метод застосовується на підприємстві і який – на підприємстві-аналого, причому необхідно проаналізувати чи змінювався метод протягом періоду, що аналізується. За наявності відмінностей слід провести коригування) [3, с. 95];

– коригування даних бухгалтерської звітності з метою визначення ринкової вартості активів (проводиться з використанням методу чистих активів).

За результатами нормалізації фінансової звітності формується нормалізований баланс та проводиться коригування інших форм фінансової звітності. Недоліками застосування методу нормалізації фінансової звітності є:

а) неврахування окремих активів, які можуть мати значний вплив на формування грошових потоків;

б) відсутність розрахунку ступеня невизначеності, пов’язаної з отриманням очікуваних в майбутньому доходів;

в) необхідність наявності достовірної інформації про облікову політику підприємств-аналогів.

Використання методу нормалізації бухгалтерської звітності передбачає встановлення доходів і витрат, які притаманні нормально функціонуючому підприємству. Застосування даного методу коригування забезпечує об’єктивність та реальність звітів про оцінку вартості підприємства.

Коригування фінансової звітності методом нормалізації може здійснюватися за трьома основними напрямками:

а) коригування на разові, нетипові і не операційні доходи і витрати;

б) коригування методу обліку трансакцій (наприклад, облік запасів або методи нарахування амортизації);

в) коригування показників звітності з метою визначення ринкової вартості активів.

Вважаємо за доцільне представити порядок нормалізації фінансової звітності шляхом зміни методу нарахування амортизації. Відповідно до чинного законодавства нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об’єкта і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. В Податковому кодексі України [8] передбачено класифікацію груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їх амортизації (16 груп).

Існують різні методи нарахування та обліку амортизації необоротних активів, і їх можна в цілому об’єднати у дві великі групи:

а) методи прямолінійного нарахування (за якими річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об’єкта необоротних активів);

б) методи прискореного нарахування (за якими річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року

або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється).

Відповідно до прямолінійного методу, який є найбільш розповсюдженим в практиці вітчизняних підприємств витрати на придбання об'єкта необоротних активів рівномірно розподіляється протягом терміну його корисного використання. Тому за даним методом коригування статей звітності зазвичай суб'єкти оціночної діяльності не здійснюють.

При використанні методів прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації збільшується, що призводить до зростання собівартості продукції та зниження бази оподаткування податком на прибуток.

В даному випадку суб'єкт оціночної діяльності може збільшити прибуток після сплати податків на різницю від застосування методу прискореного списання, скориговану на ставку оподаткування прибутку (18 % у 2014 р.).

3.3. Трансформація бухгалтерської звітності

Трансформація бухгалтерської звітності відповідно до положень міжнародних стандартів фінансової звітності в сучасних умовах зумовлюється вимогами порівнянності інформації, отримання стандартизованої інформації, яка відображає реальний ринковий та економічний стан підприємства. На сучасному етапі економічного розвитку країни залучити інвестиції трансформації бухгалтерської звітності практично неможливо.

При трансформації звітності показники фінансової звітності формуються на основі даних звітності за національними (стандартами) бухгалтерського обліку і корегуються на величину відмінностей в обліку і звітності.

Варто зазначити, що для окремих суб'єктів господарювання наявності випадки, коли складання звітності за міжнародними стандартами є обов'язковим. В Законі України "Про цінні папери та фондовий ринок" [2], публічні акціонерні товариства повинні додатково розкривати інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

І хоча трансформація бухгалтерської звітності не є обов'язковою процедурою в процесі оцінки підприємства, все її необхідність зумовлюється рядом причин. Так, проведення трансформації є обов'язковим у випадках:

1) коли підприємство є об'єктом інвестування іноземним інвестором або замовник оцінки планує угоду з іноземним партнером;

2) в умовах інфляції для реальної оцінки майнового і фінансового стану підприємства [3, с. 123].

Оскільки законодавство не надає стандарти на складання такого роду фінансових документів, а інвестори не опрацювали єдиного загальноприйнятого стандарту переведення звітності підприємства для відображення його ринкового стану, можливим варіантом є приведення звітності до стандартів International Accounting Standard (IAS) / Generally

Accepted Accounting Principles (GAAP) / Financial Reporting Standards (FRS) [9, с. 15].

Основними перевагами використання трансформації бухгалтерської звітності є підвищення якості інформації для прийняття рішень, полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел, краще розуміння інвесторами ризиків і прибутковості, полегшення доступу до світових ринків капіталу, підвищення прозорості діяльності підприємств за рахунок коригування звітності та надання достовірної інформації.

Поряд з перевагами трансформації звітності слід враховувати такі її недоліки: відсутність кваліфікованих працівників, які мають належний рівень знань для застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності; розширення сфери та видів інформації, яку слід додатково зібрати для потреб трансформації звітності.

Трансформація фінансової звітності за обсягами коригувань може бути повною (переведення даних бухгалтерського обліку в кінці періоду шляхом рекласифікації статей звітності й внесення коригувань відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності) та повна трансформація з урахуванням вимог перерахунку в іноземну валюту (приведення даних бухгалтерського обліку до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності з додатковим перерахуванням в іноземну валюту з урахуванням встановлених курсів).

Отже, незважаючи на недоліки трансформації фінансової звітності, вважаємо, що даний метод коригування слід використовувати при оцінці вартості підприємства, оскільки він дозволяє відобразити скориговані показники фінансової звітності необхідні саме для діяльності конкретного підприємства. Постійна переоцінка активів та зобов'язань за допомогою вище описаних методів, може призводити до значного збільшення балансової вартості підприємства та порушення принципу обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо підприємство кожен рік дооцінює власне майно, то відбуватиметься спотворення звітної інформації. Усунути зазначений недолік можна на основі використання методу коригуючих коефіцієнтів.

3.4. Розрахунок відносних показників

За допомогою коригуючих коефіцієнтів вартість майна підприємства не буде завищеною, що дозволить відображати необхідні зміни у фінансовій звітності, одночасно без необґрунтованого збільшення балансової вартості активів і зобов'язань, з метою маніпулювання інформацією, яка надається користувачам фінансової звітності.

Метод коригуючих коефіцієнтів є різновидом методів експертної оцінки, може застосовуватися при оцінці вартості підприємства суб'єктами оціночної діяльності. Тобто для визначених об'єктів бухгалтерського обліку може розраховуватися середнє значення або за основу може бути обрана їх балансова вартість, які потім підлягають коригуванню за допомогою коефіцієнтів. Зазначені коефіцієнти повинні відобразити коливання та відхи-

лення вартості майна підприємства в результаті впливу факторів внутрішнього та зовнішнього економічного середовища.

Використання методу коригуючих коефіцієнтів надає змогу застосовувати кореляційно-регресійний аналіз та моделювання при визначенні впливу факторів середовища на зміну ринкової вартості підприємства. Коригуючі коефіцієнти показують ступінь впливу того чи іншого фактору на результати господарювання підприємства та генерування його вартості.

При виборі методу коригування показників фінансової звітності, необхідно враховувати галузь діяльності підприємства, рівень його ресурсозабезпеченості та майнового потенціалу, розвиток інновацій в галузі тощо. Тому в процесі оцінки вартості підприємства слід використовувати сукупність методів коригування фінансової звітності, що найбільш точно буде відображати скориговані показники необхідні саме для достовірності оцінки вартості конкретного підприємства.

Метод коригуючих коефіцієнтів може використовуватися для всіх без винятку об'єктів бухгалтерського обліку. Використання коригуючих коефіцієнтів може відбуватися в межах їх поєднання та окремих методів оцінки, а також може застосовуватися відокремлено. Реалізація на практиці даного методу коригування надає змогу визначити вартість об'єктів, які не мають матеріальної форми але суттєво впливають на генерування вартості підприємства. Зокрема, такими об'єктами є інтелектуальний, людський та структурний капітал, ризики діяльності суб'єкта господарювання, його транзакційні витрати тощо.

Використання зазначених пропозицій дозволить усунути існуючий на сьогодні недолік надання інформації про інтелектуальний капітал, який полягає в тому, що "звіти про інтелектуальний капітал лише незначно нагадують формальні бухгалтерські звіти і мають зазвичай описову форму, оскільки є спробою визначення різниці між ринковою і бухгалтерською вартістю нематеріальних активів" [10, с. 235].

Коригування вартості матеріальних і нематеріальних складових майна підприємства згідно даного методу відобразатиметься у розрізі всіх форм фінансової звітності, в тому числі і пояснювальній записці до річної фінансової звітності.

4. Висновки

Отже, при оцінці вартості підприємства можуть використовуватися методи коригування (інфляційне коригування, нормалізація бухгалтерської звітності, трансформація бухгалтерської звітності, метод коригуючих коефіцієнтів) як відокремлено, так і в комплексі шляхом поєднання різних методів. Використання в процесі оцінки вартості підприємства зазначених методів коригування дозволяє надати інформацію для потреб управління та інвестування, яка більш точно відображає ситуацію

на підприємстві, відповідає завданням оцінки і комплексно враховує зовнішні умови функціонування суб'єкта господарювання, що підлягає оцінці. Ефективна реалізація методів коригування вартості підприємства забезпечує об'єктивність розрахунків і результатів оцінки вартості підприємства. Використання методів коригування балансових статей дозволить проводити коригування фінансової звітності, не втрачаючи при цьому її достовірності, інформативності, правдивості та точності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 1 (19). – С. 142-146.
2. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
3. Касьяненко Т. Г. Преобразование финансовой отчетности предприятия для целей оценки бизнеса [Текст] : учеб. пособ. / Т. Г. Касьяненко. – СПб. : СПбГУЭФ, 2011. – 167 с.
4. Колисник М. Третье измерение тривиального баланса / М. Колисник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>.
5. Остап'юк Н. А. Інфляція в бухгалтерському обліку: проблеми методичного забезпечення / Н. А. Остап'юк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – 2010. – Вип. 3 (15). – С. 208-212.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції" : наказ Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 р. № 147 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>.
7. Парасій-Вергуненко І. М. Інформаційне забезпечення процедур оцінювання вартості підприємства / І. М. Парасій-Вергуненко, І. І. Бродська // Економічні науки : зб. наук. праць. – 2008. – Вип. 5 (20). – Ч. 2. – С. 110-116.
8. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Оценка стоимости предприятий [Текст] : учебно-метод. комплекс / [Г. Н. Ронина, П. Ю. Королев, А. Н. Осоргин, М. Р. Хаджиев, Д. И. Тишин]. – М. : ЕАОИ, 2008. – 157 с.
10. Старик Р. Я. Методичні аспекти оцінки рівня інтелектуального капіталу підприємства / Р. Я. Старик // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – 2010. – Вип. 20.15. – С. 233-241.
11. Щербаков В. А. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) [Текст] : науч. изд. / В. А. Щербаков, Н. А. Щербакова. – М. : Омега-Л, 2006. – 288 с.

СИНЕРГЕТИЧНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ

***Анотація.** Досліджено інформаційні ресурси як продукт облікової системи, запропоновано використовувати такий підхід до формування звітності в системі обліку, який ґрунтується на основі вивчення запитів користувачів на інформацію та їх задоволення, що викличе синергетичний ефект від використання інформації та функціонування системи обліку.*

Ключові слова: інформація, продукт обліку, інформаційні ресурси, система обліку, система звітності, синергія, синергетичний ефект

Semanyuk V.

SYNERGY APPROACH TO FINANCIAL REPORT FORMATION

***Summary.** Information resources as a product of the accounting system are researched. There is suggested to use an approach to the report formation in the accounting system, which is based on the study of user requests for information and pleasure causing a synergy effect from the information usage and accounting system functioning.*

Keywords: information, product of accounting, information resources, accounting system, reporting system, synergy, synergy effect

1. Вступ

Трансформація ринкових відносин та виникнення специфічних видів діяльності в умовах розвитку “нової економіки”, ускладнення і глобалізація економічних, політичних та господарських зв’язків зумовлюють виникнення різноманітних інформаційних запитів від усіх учасників економічних відносин. Важливою для всіх стає проблема вчасного виявлення прихованих економічних загроз різного роду фінансово-економічних ризиків, а також пошук реальних і потенційних можливостей їх недопущення чи ліквідації. В постіндустріальному суспільстві ключовим джерелом розвитку стає знання і інформація, яка трактується як ресурс для управління. Лідерські позиції в таких умовах займають ті, хто розуміє тенденції розвитку і зміло використовує їх, що неможливо без володіння інформацією. Час, технологічне випередження та інформація стають основними чинниками досягнення успіху, знання протиставляють некомпетентності. Економічні інтереси суб’єктів господарювання, які під впливом сучасних інтеграційних процесів створюють різні типи бізнес-груп, вимагають від облікової системи інформації різного роду, характеру та виміру, що неминуче змінює природу професії обліковця, яка з накопичувача та реєстратора фактів господарської діяльності перетворюється у функцію створення інформаційних потоків та управління ними. В таких умовах виникає необхідність у зміні підходу до системи звітності як форми подання інформації з точки зору синергетики для ефективного управління і задоволення інформаційних потреб користувачів.

Дослідження облікової системи та системи звітності і їх вплив на процес прийняття управлінських рішень завжди було пріоритетним напрямом науко-

вих досліджень, а тому цій проблемі присвячено роботи відомих вчених: М. Баканова, В. Палія, Я. Соколова, Х. Андерсена, М. Ван Бреда, Х. Варнеке, Дж. Колдуелла, М. Метьюса, Б. Нидлза, Дж. Риса, С. Хендриксена, Дж. Фостера, Р. Ентоні, М. Пушкаря, М. Чумаченка, С. Голова, Ф. Бутинця, О. Петрука, Н. Малюги, Р. Каплана, К. Симмондза, Д. Нортон та ін. [1, 3, 5, 6, 10]. Стратегічні аспекти створення інформації досліджує К. Редченко [7], а С. Кузнецова робить наголос у своїх дослідженнях на синергізм інформації в бізнесі [4].

Дослідження згаданих вчених розкривають широкий спектр проблем формування системи обліку та звітності, проте більшість з цих проблем залишаються невирішеними або ж носять дискусійний характер. Наприклад, проблеми звітності з точки зору стратегічного позиціонування, тобто визначення взаємозв’язку між стратегією розвитку і її інформаційно-аналітичним забезпеченням в різного роду управлінських структурах. Особливо важливо це для функціонування складних економічних бізнес-структур, де виникає проблема асиметричності інформації для різних груп учасників економічних відносин. Тому існує необхідність пошуку нових підходів до створення і функціонування ефективної інформаційної системи, яка б надавала інформацію всім користувачам, створюючи синергетичний ефект від її використання, для набуття конкурентних переваг і досягнення стратегічних цілей учасниками економічних відносин.

Мета статті – дослідження використання синергетичного підходу до звітності та створення на цій основі цілісної концепції формування корпоративної звітності, без якої знижується якість фінансової інформації і прозорість звітних даних; пошук нових підходів до теорії та методології ство-

рення і функціонування ефективної інформаційної системи, яка б забезпечувала необхідною інформацією фінансового та не фінансового характеру всіх учасників корпоративних відносин для здобуття конкурентних переваг і досягнення стратегічної мети.

2. Звітна інформація як продукт облікової системи

Функціонування підприємств в умовах розвитку постіндустріального суспільства змушує їх працювати в умовах хаотичності відкритої глобалізованої економіки і адаптуватися до змінного середовища існування, високих ризиків, динамічності та невизначеності, високого рівня конкуренції, виникнення нових видів діяльності, використання нових методів управління та способів прийняття рішень. В умовах постіндустріального суспільства інформація, а саме вона є продуктом облікової системи та результатом її функціонування, стає ресурсом – аналогічно землі, капіталу, праці, підприємницьким здібностям.

Інформаційні ресурси володіють властивостями, які відносять до типу синергетичних, адже в процесі використання такі ресурси збільшуються, а якість їх покращується. Сприйняття інформації як ресурсу породжує зростання її вартості та цінності для прийняття рішень, а також ставить перед обліковою системою жорсткі вимоги щодо формування інформаційних ресурсів. Домінування інформаційного ресурсу та знань в економіці вимагає від облікової системи вивчення інформаційних запитів усіх користувачів та максимального їх задоволення, щоб вони могли адекватно і вчасно реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування економічних об'єктів чи окремих бізнес-процесів [8, 9].

Облікова система як основа формування інформаційної системи кожної бізнес-одиниці повинна всіма доступними їй методами формувати, акумулювати і перетворювати у ресурс інформацію, що вимагає від системи обліку зміни традиційних підходів до звітності (як продукту обліку та носія інформаційних ресурсів). Для облікової системи важливим є перехід від накопичення інформації до її інтерпретації, в процесі якої і відбувається перетворення даних в інформаційний ресурс. Інтерпретація стає особливим видом використання інформації, що враховує позиції адресата, передбачає наявність зворотної реакції у вигляді прийняття рішень і є відправною точкою при побудові звітності. Саме тому система звітності повинна відповідати вимогам функціональності і комунікативності, що відображається на її якості та інформаційній наповненості, на кількості показників та їх релевантності.

Розвиток та ефективне використання інформаційних систем, систематизація інформації, вивчення та задоволення запитів користувачів, організація інформаційних потоків з урахуванням специфіки підприємства та його організаційної, технологічної та галузевої структури, раціональна та науково обґрунтована організація облікової системи з врахуванням психологічних та поведінкових аспектів дозволить досягти певного синергетичного ефекту

при використанні інформації та функціонуванні системи обліку.

На необхідності перегляду поглядів щодо використання інформації в управлінні діяльністю компаній у контексті досягнення синергетичного ефекту в інформатизації системи управління бізнесом наголошує С. А. Кузнецова, визначаючи при цьому синергію як зростання ефективності діяльності в результаті поєднання, інтеграції окремих частин, елементів, факторів у єдину систему та їх комплексної взаємодії, в результаті чого відбувається поява нової продуктивної сили або якісно нових джерел розвитку, підвищення ефективності діяльності за рахунок т.зв. системного ефекту (емерджентності) [4].

Щодо появи синергетичного ефекту в результаті поєднання різних складових формування інформаційних ресурсів та їх використання, то він може виникнути лише за умови побудови системи обліку на принципах вивчення інформаційних запитів користувачів, а також формування підсистеми звітності, як результату функціонування облікової системи, на принципах задоволення таких запитів.

У сучасній системі звітності відбувається заміна концепції корисності концепцією контролю, в результаті чого звітність, створена в інтересах власника, слугує для відображення результатів діяльності об'єкта власності, а не формування інформаційного ресурсу для управління бізнес-процесами та прийняття релевантних рішень. Більше того, сучасна система звітності спрямована на фінансовий результат, а не розкриття інформації про фінансовий стан об'єкта господарювання та його зміни. Про задоволення ймовірних інформаційних потреб користувачів, створення інформації стратегічного характеру та формування прогнозної звітності в сучасній системі обліку не ведеться навіть мови. Окремі вчені категорично відкидають навіть можливість існування таких категорій, як стратегічний облік та прогнозна звітність, породжуючи антропоморфізм щодо обліку, штучне обмеження його предмету та методу, абсолютизацію грошового вимірника як ознаки обліку [1, с. 66].

Принципові недоліки, виявлені у системі звітності, змушують шукати нові критерії класифікації і підходи до формування звітної інформації, використовувати нові методи формування інформації в бізнесі та враховувати різні форми і зв'язки між елементами системи обліку та системи менеджменту.

3. Функції та принципи формування фінансової звітності в умовах синергетичного підходу

Облікова парадигма щодо побудови фінансової звітності ґрунтується на концепції капіталу (підтримки капіталу), що передбачає виділення звітності в самостійний елемент загальної інформаційної системи для забезпечення зацікавлених користувачів інформацією з метою прийняття економічних рішень. Характер розкриття інформації у фінансовій звітності має таку структуру: 40% інформації в звітних формах; 60% в додатках до звітності.

Корисність такої інформації для прийняття рішень вважається низькою навіть для зовнішніх користувачів, адже система фінансової звітності містить статичну інформацію про минулі події лише в грошовому вимірнику. Для задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності можна виділити дві її групи:

1 – звітність, яка несе інформацію про результати діяльності організації, про її майновий і фінансовий стан, зміни фінансового стану за звітний період; створена на основі нормативних документів, що регулюють фінансовий облік, і призначена для управління організацією, подання в державні органи нагляду і статистики;

2 – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан і його зміни за звітний період; фінансові результати, рух грошових коштів групи взаємопов'язаних організацій і призначена для широкого кола користувачів з метою прийняття ними стратегічних управлінських рішень.

Певні зміни в звітності і її функціях виникли на сучасному етапі економічного розвитку відносно великих підприємств та корпорацій і обумовлені вони процесами інтеграції та консолідації фінансового та фізичного капіталу. В таких умовах виникає необхідність визначення концептуальних основ формування системної фінансової звітності (корпоративних об'єднань), які б забезпечували єдині підходи до її створення та задоволення інформаційних потреб учасників.

Система фінансової звітності повинна ідентифікувати функції, що впливають з права власності, задовольняти інтереси власників (інвесторів) в аспекті:

- оцінки вкладеного (інвестованого) капіталу на основі річних звітів;
- прийняття економічних рішень щодо управління капіталом (обґрунтований вибір об'єкта інвестування, придбання дольових і боргових ЦП);
- оцінка ефективності фінансових вкладень;
- оцінка доцільності участі/неучасті в капіталі;
- аналізу звітності на основі фінансових коефіцієнтів для зовнішніх користувачів, тощо.

“Для успішного виконання функцій в майбутньому керівникам необхідна цілісна інформаційна система, яка відповідає стратегії, а не окремі інструменти, які досі використовувались переважно для опису минулих подій” – стверджує П. Друкер, підкреслюючи цим обмеженість сучасної системи фінансової звітності та невідповідність її інформаційного навантаження сучасним потребам менеджменту [2, с. 9].

Система управлінської або внутрішньої звітності повинна надавати перевагу певним видам інформації залежно від статусу та конкретних потреб користувачів. Така інформація повинна бути в різних вимірниках, різноманітних формах, за необхідні періоди часу.

Сучасна концепція звітності повинна відрізнятися новою структурізацією цільових установок, характерною сукупністю принципів і методик, оригінальними моделями, способом формування і по-

дання інформації для обґрунтування стратегічних рішень.

Сучасні наукові дослідження виділяють різні підходи до дослідження інформаційних потреб користувачів звітності та її побудови: історичний, структурно-функціональний, нормативно-вартісний. Але дослідження інформаційно-аналітичного забезпечення управління мають свою специфіку, тому їх доцільно вивчати з використанням системного, процесного, комплексного, синергетичного, критеріального підходів.

Вирішення проблеми інформаційно-аналітичного супроводу системи менеджменту зводиться до формування нової інформаційної системи за допомогою певної сукупності методів, на основі загальних принципів за умов цілеспрямованості такої системи на задоволення інформаційних потреб користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Сучасна система звітності для створення синергетичного ефекту повинна функціонувати на принципах:

- принцип відповідності мети функціонування;
- принцип об'єктивності інформації;
- принцип порівнянності, доступності, транспарентності;
- принцип системності (координація, прогнозування, аналіз і синтез, облік і контроль);
- принцип стратегічного узгодження завдань;
- принцип правового обґрунтування (не суперечити нормам законодавства).

Функції звітності повинні відповідати її призначенню і бути адекватними сучасним вимогам до інформації. Серед основних функцій звітності виділимо такі:

- логістичну функцію – формування системної корпоративної звітності, яка забезпечить економічне рішення і стратегію інноваційного розвитку;
- комунікативну функцію – встановлення взаємозв'язків між учасниками корпоративних відносин; гармонізація всього ланцюга ділової активності і вплив на економічну поведінку;
- аналітичну функцію – оцінка фінансового стану підприємства (корпорації, об'єднання), фінансових результатів його діяльності, тенденцій розвитку і ймовірних ризиків;
- прогнозну функцію – оцінка перспектив розвитку, потреби в інвестиціях для здійснення стратегічних завдань на основі методик побудови прогнозів, імітаційного і стохастичного моделювання; вибір раціонального сценарію розвитку, обумовленого параметрами фінансового середовища.

До традиційних методів, які застосовують при підготовці фінансової звітності (абстрагування, групування, корекція, узагальнення, моделювання, комплексність, системність, аналогія) рекомендується також використовувати методи нормування (прямий, розрахунково-аналітичний, коефіцієнтний, опосередкований), прогнозування (імітаційне моделювання, економіко-математичне моделювання, Дельфі, елімінавання), аналізу і синтезу (регресійний, кореляційний, агрегування, інтегрування, аналіз трендів, аналіз часових рядів і адитивних величин),

контролю (оцінка, документування, інвентаризація, порівняння), а також стратегічного обліку (стратегічний аналіз, стратегічне позиціонування, похідні балансові звіти, прогнозування стратегічного розвитку).

4. Висновки

Отже, синергетичний підхід до побудови системи обліку та звітності запускає механізм взаємодії її з системою управління через вивчення інформаційних запитів користувачів, оптимізації структури звітів та їх формування на засадах простоти та потрібного смислового навантаження. Таким чином, застосування синергетичного підходу до системи звітності вимагає побудови єдиної системи інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту, що ґрунтується на системному, процесному, комплексному, синергетичному і критеріальному підходах, яка включає сукупність характерних методів, функцій і положень та спрямована на інформаційні потреби учасників господарської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. Передумови та шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства / С. Ф. Голов // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези допов. наук.-практ. конф. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – С. 66-67

2. Друкер П. Інформація, которая дійсно потрібна керівнику / П. Ф. Друкер // Изменение результативности компании ; [пер. с англ.] – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 9

3. Каплан С. Роберт Сбалансированная система показателей : от стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2003.

4. Кузнецова С. А. Синергетичний розвиток бухгалтерського обліку для становлення “Економіки знань” в Україні [Текст] : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2010. – 148 с.

5. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст] : монографія / Н. М. Малюга – Житомир, 2005. – 548 с.

6. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка. – 1999. – 422 с.

7. Редченко К. І. Інформаційні технології та аудит : стратегічний контекст / К. І. Редченко // Вісник НУ “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 386-389.

8. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства: обліково-теоретичний аспект / В. З. Семанюк // Вісник Львівської комерційної академії : збір. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 35. – С. 319-322.

9. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства: теоретичний аспект / В. З. Семанюк // Вісник ДонНУЕТ – № 3/2 (51). – 2011. – С. 232-237. – (Сер. Економічні науки).

10. Чумаченко М. Г. Управлінський облік в Україні / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.

РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ СОСТАВА И СОДЕРЖАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Аннотация. Статья посвящена изучению развития состава и содержания бухгалтерской финансовой отчетности России. Рассмотрено и дано характеристику пяти этапам развития бухгалтерской отчетности. Особое внимание уделено характеристике пятого этапа, для которого указаны новые цели и задачи, возникшие в связи с процессами преобразований, которые происходили в России.

Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах

Чернышева З. Д., Тресницкий А. Б.

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ СКЛАДУ І ЗМІСТУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ОРГАНІЗАЦІЙ

Анотація. Стаття присвячена вивченню розвитку складу та змісту бухгалтерської фінансової звітності Росії. Розглянуто та охарактеризовано п'ять етапів розвитку бухгалтерської звітності. Особливу увагу приділено характеристиці п'ятого етапу, для якого вказані нові цілі і завданнями, що виникли у зв'язку з процесами перетворень, які відбувалися в Росії.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати

Chernysheva Z., Tresnytskyi A.

RETROSPECTIVE ANALYSIS OF THE COMPOSITION AND CONTENT DEVELOPMENT OF ORGANIZATIONS FINANCIAL ACCOUNTING

Summary. The article is devoted to the study of the composition and content of financial accounting of Russia. There are examined and characterized five stages of financial accounting development. Particular attention is paid to the characteristics of the fifth stage, where new aims and tasks are given and which occurred in a result of transformation processes that took place in Russia.

Keywords: financial accounting, international accounting standards, balance sheet, statement of financial performance

1. Вступление

Бухгалтерская отчетность, как свидетельствует мировая практика, является одним из важнейших инструментов рыночных отношений, обеспечивающих каждого пользователя необходимой ему финансовой информацией. Единая система показателей отчетности организаций позволяет составлять сводные отчеты и получать информацию по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и всему народному хозяйству в целом.

В начале прошлого века развитием бухгалтерской отчетности занимались Шмелев, Езерский, Валицкий, Иванов, Фельдгаузен. В дальнейшем этими вопросами занимались и занимаются ученые, которые изучают проблемы учета и управления на предприятиях.

Целью исследования является изучение и дальнейшее развитие форм бухгалтерской отчетности в России.

2. Развитие состава и содержания бухгалтерской отчетности в 1898-1945 гг.

Первый этап: становление (1898–1916 гг.), связан с мощным развитием российской экономики, а значит, и учета, что вызвало огромный спрос на бухгалтеров. На этом же этапе развития учета и отчетности было применение Положения о государственном промысловом налоге, в котором отдельные статьи посвящены бухгалтерской отчетности. Данное Положение было утверждено 8 июня 1898 г. при императоре Николае II и состояло из 7 глав и 180 статей.

Первым российским ученым, обратившим внимание на необходимость определенной упорядоченности отчета и отчетности, был А. К. Рошаховский. Он опроверг бытовавшее в России в начале 20 в. мнение о невозможности и нецелесообразности унификации отчетности и предложил типовую форму баланса (табл. 1).

Таблица 1

Структура типового баланса акционерного предприятия 1910 г.

Актив	Пассив
1. Имущество реальное	1. Капиталы (по видам)
2. Имущество нереальное (подробный перечень)	2. Кредиторы (по категориям)
3. Должники (по категориям)	3. Корреспонденты:
4. Корреспонденты:	- по счетам Loro
- по счетам Loro	- по счетам Nostro
- по счетам Nostro	4. Переходящие суммы
5. Переходящие суммы	5. Нераспределенный остаток прибылей прошлых лет
6. Расходы по учреждению предприятия	6. Прибыль отчетного года
7. Расходы и убытки прошлых лет	
8. Убыток отчетного года	
Баланс	Баланс

В активе предлагаемого баланса должны были показывать в разрезе семи групп имущество и восьмой показатель – убытки, а в пассиве – шесть групп источников включая прибыль организации.

Детализация отдельных статей (дебиторы, кредиторы нематериальные активы) оставалась на усмотрение составителя баланса, по другим статьям рекомендовался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе.

Второй этап (1917–1921 гг.) – отчетность во времена военного коммунизма. До 1917 г. отличительным признаком учета в России являлась его территориально-экономическая ограниченность. Не существовало единой методологии учета как для отдельных отраслей хозяйства, так и для отдельных ветвей промышленности. Революция 1917г., в результате которой все главные отрасли торговли и промышленности были переданы пролетариату, поставила счетоводство и отчетность предприятий в новые условия, определила иные задачи, направленные на удовлетворение потребностей государства. Отчетность, по смыслу законодательства социалистического времени, должна была более полно отображать и делать понятной для широких трудящихся масс хозяйственную деятельность страны, обеспечивая при этом всесторонний контроль.

В 1920-е г. работа по упорядочению порядка составления и представления отчетности была продолжена. “Правилами публичной отчетности” от 24 августа 1926 г. государственные предприятия, акционерные общества, товарищества, банки, союзы кооператоров были обязаны публиковать свои отчеты в газете “Экономическая жизнь”, однако структура отчетов не была в какой-либо степени нормативно регламентирована. Это приводило к значительному разнообразию в структуре публикуемой информации, неоднозначной трактовке ее содержания. В последующие годы основное внимание уделялось проблеме унификации отчетности, что в определенной степени способствовало и структурированию отчета.

Третий этап (1921–1945 гг.) – отчетность в период нэпа и годы второй мировой войны (1941 – 1945 гг.). С переходом в 1921 г. к новой экономической политике (нэп) государство стало активным участником регулирования всех сторон хозяйственной жизни и основным распределителем материальных благ. В теории бухгалтерского учета

с 30-х г. 20 в. за бухгалтерским балансом закреплено центральное положение, т.е. баланс выделяется в качестве основной отчетной формы.

Однако до 1926 г. в российском законодательстве не имелось детально разработанных правил по составлению балансов. Этот существующий пробел законодатели попытались устранить изданием Правил составления балансов и исчисления амортизационных исчислений, утвержденных Советом труда и обороны 28 июля 1926 г. В соответствии с этими Правилами сложился следующий состав основных разделов баланса предприятия (табл. 2).

Таблица 2

Рекомендуемый состав основных разделов баланса советского предприятия в 1926 году

АКТИВ	ПАССИВ
Имущество	Капиталы
Материалы	Займы и кредиты
Товары и готовые изделия	Кредиторы
Денежные средства и ценные бумаги	
Подотчетные суммы	
Обязательства и документы к получению	
Убыток	Прибыль
БАЛАНС	БАЛАНС

В Правилах каждый раздел баланса имел подробный перечень дополнительных статей. Нетрадиционным для современного понимания в структуре баланса является расположение статьи “Убыток” в активе, а “Прибыль” в пассиве баланса. Счет прибылей и убытков являлся аналогом современной формы отчета о прибылях и убытках, однако по содержанию разделов и статей с данным отчетом имеет мало что общего. Форма этого отчета 1926 г. по дебету содержала разделы, характеризующие убытки, полученные в результате осуществления хозяйственной деятельности, а также отдельные виды расходов; по кредиту соответственно приводилась расшифровка прибылей.

Совершенствование отчетности в то время шло по линии усложнения и унификации структуры основной отчетной формы – баланса. Так, уже согласно Инструкции ВСНХ СССР “Формы годового отчета и баланса на 1 октября 1929г.” типовая форма баланса хозоргана, подведомственного ВСНХ (треста, синдиката, акционерного общества), включала 14 разделов статей в активе и 13 разделов в пассиве (табл. 3).

Структура типового баланса хозяйственного органа 1929 г.

Актив	Пассив
1. Имущество	1. Капиталы
2. Запасное оборудование	2. Фонды
3. Незаконченные постройки	3. Резервы
4. Незаконченный капитальный ремонт	4. Бюджетное финансирование
5. Материалы	5. Долгосрочные кредиты
6. Незаконченные постройки	6. Банки
7. Незаконченное производство	7. Векселя выданные
8. Полуфабрикаты	8. Обязательства по бланконадписательству
9. Товары и готовые изделия	9. Кредиторы
10. Денежные средства	10. Доходы будущих лет
11. Ценные и процентные бумаги	11. Изменение уставного капитала
12. Паи и акции (других предприятий)	12. Взаимные расчеты
13. Нереализованные и неоплаченные паи (собственные)	13. Результаты
14. Вклады	
Баланс	Баланс

В последующие годы методология составления отчетности в нашей стране неоднократно менялась. Одним из самых дискуссионных был вопрос о целесообразности составления баланса в оценке брутто или оценке нетто. И в 1938 г. после проведения балансовой реформы, основной целью которой было стремление сделать баланс более пригодным для анализа финансового состояния предприятия, состав статей и их расположение изменилось. Баланс был очищен от ряда регулирующих статей.

В соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденным 29 июля 1936 г., основные средства отражались в балансе по их остаточной стоимости, а амортизированная часть первоначальной стоимости показывалась за балансом.

Тем не менее, схема баланса не отвечала требованиям его аналитического использования, поэтому для аналитической обработки баланса Указаниями по заполнению форм годового бухгалтерского отчета рекомендовалось заполнять специальные формы его разложения.

В 1938 г. была проведена балансовая реформа, основной целью которой было сделать баланс более пригодным для анализа финансового состояния предприятия. Изменили состав статей и их расположение для того, чтобы можно было рассчитывать непосредственно по балансу наличие собственных оборотных средств. Кроме того, баланс был очищен от ряда регулирующих статей, отклонений от плановой себестоимости материалов и готовой продукции, наложения на остаток товаров в предприятиях розничной торговли и др. Основные средства отражались в балансе по остаточной стоимости.

В связи с тем, что 9 октября 1940 г. Наркомфином СССР был утвержден единый для всех отраслей промышленности план счетов бухгалтерского учета по основной деятельности промышленных предприятий, были внесены некоторые поправки в схему бухгалтерского баланса, касающиеся, в основном, дальнейшей очистки баланса от регулирующих статей.

В годы войны структура баланса также менялась; в частности, была введена группа статей для выявления размера ущерба, причиненного вра-

жеской оккупацией. Порядок составления, представления и утверждения бухгалтерских отчетов регламентировало Положение о бухгалтерских отчетах и балансах от 1936 года, действовавшее до сентября 1951 г.

3. Бухгалтерская отчетность в послевоенные годы и на современном этапе развития рыночных отношений в России

Четвертый этап (1946–1980 гг.) – отчетность в послевоенные годы в условиях жесткой административной системы. В первой половине 1950-х г. отмечались тенденции к сокращению бухгалтерской и статистической отчетности и повышению аналитичности баланса. Основные новации второй половины 1940-х гг. касались изменения состава балансовых статей и их перегруппировки. Были введены статьи по переоценке активов в связи с денежной реформой 1947 г., введены статьи по дооценке в связи с переоценкой оборотных средств в промышленности на 1 января 1949 г., расширена номенклатура статей отвлеченных средств и др.

В начале 1950-х гг. баланс был дополнен некоторыми важнейшими показателями финансового плана такими, как прибыль и ее распределение, бюджетное и внутрисистемное финансирование оборотных средств, лимиты банковского кредитования. В результате постоянных изменений и дополнений общее число показателей баланса выросло с 250 по форме, утвержденной в январе 1941 г., до 415 по форме 1953 г.

Перегруженность форм бухгалтерской отчетности различными аналитическими статьями была очевидна. Кроме того, в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах от 12 сентября 1952 г. в баланс вновь были введены регулирующие статьи. Так, основные средства и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы стали отражать по первоначальной стоимости.

Происходившие в последующие годы изменения уже не затрагивали процедур очистки, т.е. на протяжении почти сорока лет баланс составлялся в оценке брутто. Практически ежегодно вносились изменения в состав и структуру форм отчетности,

причем каждое ведомство стремилось утвердить свою форму баланса. В качестве примера можно привести укрупненную структуру типового баланса промышленного предприятия в 1964 г. В числе наиболее общих характерных черт балансов тех лет – значительная детализация разделов баланса (табл. 4).

ности для предприятий различных сфер деятельности и форм собственности. Министерство финансов СССР Письмом от 12 октября 1990 г. ввело, начиная с 1991 г., единую отчетность для всех предприятий, объединений и организаций. Номенклатура статей при этом была укрупнена, введены дополнительные статьи.

Таблица 4

Структура типового баланса промышленного предприятия 1964 г.

Актив	Пассив
I. Основные фонды и внеоборотные активы	I. Источники собственных и приравненных к ним средств
II. Нормируемые оборотные средства	II. Кредиты банка под нормируемые товарно-материальные ценности
III. Денежные средства, расчеты и прочие активы	III. Разные кредиты банка, расчеты и прочие пассивы
IV. Средства и затраты на капитальное строительство	IV. Источники средств для капитального строительства
V. Затраты на формирование основного стада	V. Финансирование затрат на формирование основного стада
Баланс	Баланс

Наиболее значимым документом, регламентирующим порядок составления отчетности в конце 1970-х г., было Положение о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденное Постановлением Совета Министров СССР № 633 от 29.06.1979 г. Положение устанавливало порядок составления бухгалтерских отчетов и балансов всеми объединениями, предприятиями и организациями (кроме организаций и учреждений, состоящих на бюджете).

Пятый этап (1981–2013 гг.) – отчетность на современном этапе развития рыночных отношений в России. Пятый этап развития бухгалтерской отчетности в России характеризуется новыми целями и задачами, возникшими в связи с процессами преобразований, происходившими в стране.

Последние двадцать лет российский бухгалтерский учет находится в состоянии реформирования с целью сближения с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО). Причем центральное место в этой системе отведено бухгалтерскому балансу. Такое положение баланса обуславливается признанием основными пользователями отчетности инвесторов, которых интересует изменение их имущества, рыночная капитализация инвестиций, находящая отражение в показателях бухгалтерского баланса. Известно, что в России долгие годы эта группа пользователей отсутствовала. Развитие рыночных отношений привело к появлению новой группы пользователей и изменению целей бухгалтерского учета и отчетности.

К 1990-м годам обозначилась серьезная проблема, связанная с унификацией бухгалтерской отчет-

С введением нового плана счетов с 1 января 1992 г. бухгалтерская отчетность подверглась дальнейшим изменениям: уменьшилось до трех количество форм, баланс стал составляться в нетто-оценке. Минфин России Письмом № 38 от 09.06.92 г. определил следующие формы бухгалтерской отчетности: Баланс предприятия – форма № 1; Отчет о финансовых результатах и их использования – форма № 2; Приложение к балансу предприятия – форма № 5.

Утвержденные формы можно охарактеризовать следующим образом: бухгалтерский баланс состоит из трех разделов в активе и двух в пассиве, не очищен от регулирующих статей (износ НМА, основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов). Порядок расположения основных и регулирующих статей таков: нематериальные активы в первоначальной оценке, затем их износ и остаточная стоимость нематериальных активов. Аналогично отражаются основные средства в балансе: по первоначальной стоимости, затем – износ основных средств и их остаточная стоимость. Убытки находили отражение в активе баланса, прибыль – в пассиве. Причем убыток показывался ниже итога раздела III. Баланса.

В балансе того времени достаточно подробно расшифровывались все показатели: внеоборотные средства – 11 показателей, оборотные – 27 показателей, пассив баланса – 33 показателя. Однако количество разделов (укрупненные показатели баланса) практически соответствует современному балансу (табл. 5).

Таблица 5

Структура типового баланса предприятия 1992 г.

Актив	Пассив
I. Основные средства и прочие внеоборотные активы	I. Источники собственных средств
II. Запасы и затраты	II. Расчеты и прочие пассивы
III. Денежные средства, расчеты и прочие активы	
Убытки	
БАЛАНС	БАЛАНС

23 октября 1992 г. Верховным Советом РФ было принято Постановление № 3708-1 “О государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики”. Это был первый документ, который свидетельствовал, что политика российского государства в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности будет направлена на построение нормативной и правовой базы в соответствии с МСФО.

Таким образом, совершенствование отчетности в условиях изменения нормативно-правовой базы шло по линии усложнения форм и увеличения количества показателей в них, то по линии унификации и сокращения объема информации. В основном эти изменения относились к изменению структуры содержания показателей основной отчетной формы бухгалтерской отчетности - баланса.

Но при этом, количество разделов баланса и их содержание (хотя бы по названию) оставалось без изменения.

В настоящее время бухгалтерская отчетность России регулируется Федеральным законом “О бухгалтерском учете” (ФЗ-402) и Приказом Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 г. “О формах бухгалтерской отчетности организации”.

В соответствии с этим приказом начиная с 2011 г. организации РФ составляют новые формы отчетности. Наибольшее изменение из всех форм претерпел бухгалтерский баланс, он стал более соответствующим МСФО. Важные для пользователей изменения внесены и в отчет о финансовых результатах. А ф. 5 “Приложение к бухгалтерскому балансу” выведена из состава отчетности вообще.

4. Выводы

Таким образом, в период глобализации экономического развития в мире, развития рыночных отношений в России и перехода на МСФО российского учета кардинальным образом меняется роль бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская финансовая отчетность в этих условиях превращается практически в единственный достоверный и систематизированный источник экономической информации. Умение читать и анализировать отчетность становится естественной потребностью не только бухгалтеров, но и менеджеров, аналитиков, консультантов.

Измененные формы бухгалтерской отчетности повысят прозрачность отчетной информации; обеспечат возможность качественной интерпретации

финансовых результатов деятельности организаций и эффекта от оценочных изменений, сопоставимость отчетных данных для сравнительного анализа показателей организаций, использующих в своей методологии учета различные сочетание элементов учетной политики.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Колисник М. Третье измерение тривиального баланса / М. Колисник // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>.

2. Палий В. Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Аскери, 1999. – С.11.

3. Кузык П. А. Развитие учетных систем на основе концепций бизнес-аналитики и управления знаниями / П. А. Кузык // Вестник Астраханского государственного технического университета. – 2013. – № 2. – С. 207-213.

4. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации : приказ Минфина Российской Федерации № 160н от 25.11.2011 г. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013/Prilozhenie_1_-_RU_IAS_01.pdf.

5. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина Российской Федерации № 66н от 02.07.2010 г. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/01/Formy_bukh_otchetnosti_s_izmeneniyami.zip.

6. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля [Текст] : монография / [автор. кол.] – Брест-Житомир : ЖГТУ, 2004. – С. 177-179.

7. Тресницкий А. Б. Совершенствование бухгалтерской отчетности / А. Б. Тресницкий, Н. А. Щепочкина // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2013. – № 4. – 157 с.

8. Чернышева З. Д. Бухгалтерская отчетность: от заполнения до проверки [Текст] : учеб. пособие / З. Д. Чернышева, С. И. Шиленко, А. А. Гордеева, О. С. Хаупшева. – Белгород : БУКЭП, 2011. – 294 с.

9. Чернышева З. Д. Развитие бухгалтерского учета и отчетности как информационной базы оценки финансового состояния организаций [Текст] : монография / З. Д. Чернышева, М. В. Емельянова, О. С. Хаупшева. – Белгород : БУКЭП, 2011. – 319 с.

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

УДК 519.237.8:658.12:338

Микитюк П. П., Фецович Т. Р.

АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ КОРЕЛЯЦІЙНО-РЕГРЕСІЙНОГО МЕТОДУ

***Анотація.** У статті висвітлені результати кореляційно-регресійного аналізу, використаного для відбору та оцінки значущості факторів; запропонована багатофакторна економіко-математична модель фінансових результатів діяльності птахових підприємств і продемонстровані можливості її практичного застосування.*

Ключові слова: результати, кореляційно-регресійний аналіз, мультиколінеарність, економіко-математична модель

Mykytiuk P., Fetsovych T.

PERFORMANCE ANALYSIS OF COMPANY ACTIVITIES BASED ON THE CORRELATION AND REGRESSION METHOD

***Summary.** The article reports the results of the correlation and regression analysis used to select and evaluate the significance of factors; the multifactor economic and mathematical model of the financial performance of poultry enterprises is suggested and the possibilities of its practical application is demonstrated.*

Keywords: results, correlation and regression analysis, multicollinearity, economic and mathematical model

1. Вступ

В економічних дослідженнях результатів діяльності птахових підприємств використання традиційних методів є трудомістким і достатньо проблематичним процесом. Тому, не випадковим на сьогодні є зростання інтересу до економіко-математичних моделей, які стають важливим інструментом аналізу діяльності підприємства у цілому та фінансових результатів зокрема. В системі підвищення ефективності діяльності підприємства у контексті зростання його прибутковості важливе місце посідає кореляційно-регресійний аналіз, який дозволяє відібрати найбільш впливові фактори і кількісно описати зв'язок між інтегральним показником фінансового результату та релевантними факторами.

Різноманітні аспекти методики аналізу результатів діяльності підприємств висвітлені такими науковцями, як: Н. С. Пласкова [4], Г. В. Савицька [6], Г. М. Тарасюк [8], А. М. Поддєрьогін [9] та ін. Однак, в існуючій на сьогодні практиці недостатньо висвітленими є питання застосування економіко-математичних моделей в аналізі фінансових результатів.

Мета статті – здійснити відбір найважливіших факторів, які визначають фінансовий результат досліджуваних підприємств, задля побудови економі-

ко-математичної моделі за допомогою кореляційно-регресійного аналізу.

2. Порядок формування багатофакторної моделі діяльності підприємств

Одним із основних методів дослідження багаточисленних залежностей є кореляційно-регресійний аналіз. При цьому, кореляційний аналіз дозволяє оцінити зв'язок між досліджуваними явищами і показниками, а регресійний спрямований на встановлення форми зв'язку між результативним показником та факторами, які на нього впливають [1].

Створення багатофакторної моделі включає такі етапи: відбір найважливіших факторів, під впливом яких формується результативний показник; збір необхідної інформації; аналіз та первинна обробка вихідної інформації; побудова економіко-математичної моделі; економічний аналіз одержаних результатів.

Кореляційно-регресійний аналіз нами використано для побудови багатофакторної моделі, в якій результативним показником є фінансовий результат діяльності досліджуваних птахових підприємств, а факторами впливу – x_1 - дохід від реалізації; x_2 - податок на додану вартість; x_3 - чистий дохід від реалізації; x_4 - собівартість реалізованої продукції; x_5 - валовий прибуток або збиток; x_6 - інші операційні витрати; x_7 - адміністративні витра-

ти; x_8 – витрати на збут; x_9 – інші операційні витрати; x_{10} – інші доходи; x_{11} – фінансові витрати; x_{12} – інші витрати.

Вивчення принципів і закономірностей формування прибутку підприємств дозволило встановити лінійну залежність між чистим прибутком та вище перерахованими факторами впливу, яка має такий математичний вираз:

$$y_i = a_0 + a_1 x_{i1} + a_2 x_{i2} + \dots + a_n x_{im}, \quad (1)$$

де y_i – значення фінансового результату підприємства;

a_m – параметри регресійної моделі;

x_{im} – значення змінного фактора.

Після відбору найважливіших факторів визначають їх значимість і вплив на результативний показник.

Визначення параметрів a_0, a_1, \dots, a_m моделі лінійної регресії здійснюють методом найменших квадратів, який присутній в пакеті програм MS Excel. Для обґрунтування адекватності використання мо-

делі лінійної регресії розрахуємо коефіцієнт кореляції (r) за формулою:

$$r = \frac{n \sum_{i=1}^n x_i y_i - \left(\sum_{i=1}^n x_i \right) \left(\sum_{i=1}^n y_i \right)}{\sqrt{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n x_i \right)^2} \times \sqrt{n \sum_{i=1}^n y_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n y_i \right)^2}}. \quad (2)$$

Цей коефіцієнт характеризує міру впливу модельних факторів x_1, x_2, \dots, x_m на обсяг чистого прибутку (y_i) птахових підприємств.

3. Методика кореляційно-регресійного аналізу результатів діяльності досліджуваних підприємств

Аналіз тенденцій зміни фінансових показників досліджуваних підприємств показав, що переважна їх більшість є взаємозалежними між собою. На основі цих фактів припустимо існування мультиколінеарності між вибраними показниками. Відповідно,

Таблиця 1

Кореляційна матриця змінних показників діяльності досліджуваних підприємств¹

	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀	X ₁₁	X ₁₂
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ПАТ “Птахофабрика Тернопільська”												
X ₁	1,000	1,000	1,000	0,949	0,841	0,585	0,325	0,453	0,456	0,696	-0,543	0,648
X ₂	1,000	1,000	1,000	0,949	0,841	0,585	0,328	0,452	0,453	0,697	-0,542	0,649
X ₃	1,000	1,000	1,000	0,949	0,841	0,585	0,328	0,452	0,453	0,697	-0,542	0,649
X ₄	0,949	0,949	0,949	1,000	0,627	0,722	0,187	0,336	0,299	0,553	-0,294	0,780
X ₅	0,841	0,841	0,841	0,627	1,000	0,203	0,500	0,539	0,592	0,774	-0,829	0,269
X ₆	0,585	0,585	0,585	0,722	0,203	1,000	-0,192	-0,264	0,184	0,457	0,142	0,783
X ₇	0,325	0,328	0,328	0,187	0,500	-0,192	1,000	-0,001	-0,345	0,654	-0,135	0,362
X ₈	0,453	0,452	0,452	0,336	0,539	-0,264	-0,001	1,000	0,544	-0,104	-0,778	-0,276
X ₉	0,456	0,453	0,453	0,299	0,592	0,184	-0,345	0,544	1,000	0,207	-0,827	-0,235
X ₁₀	0,696	0,697	0,697	0,553	0,774	0,457	0,654	-0,104	0,207	1,000	-0,345	0,611
X ₁₁	-0,543	-0,542	-0,542	-0,294	-0,829	0,142	-0,135	-0,778	-0,827	-0,345	1,000	0,269
X ₁₂	0,648	0,649	0,649	0,780	0,269	0,783	0,362	-0,276	-0,235	0,611	0,269	1,000
ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика”												
X ₁	1,000	0,999	1,000	0,998	-0,175	0,564	0,975	0,993	0,626	-0,516	0,860	0,104
X ₂	0,999	1,000	0,999	0,998	-0,133	0,597	0,983	0,990	0,652	-0,521	0,855	0,102
X ₃	1,000	0,999	1,000	0,998	-0,183	0,558	0,973	0,993	0,621	-0,514	0,861	0,105
X ₄	0,998	0,998	0,998	1,000	-0,172	0,591	0,980	0,992	0,645	-0,496	0,827	0,139
X ₅	-0,175	-0,133	-0,183	-0,172	1,000	0,570	0,022	-0,236	0,405	-0,127	-0,125	-0,216
X ₆	0,564	0,597	0,558	0,591	0,570	1,000	0,709	0,551	0,948	-0,292	0,290	0,169
X ₇	0,975	0,983	0,973	0,980	0,022	0,709	1,000	0,954	0,718	-0,519	0,800	0,116
X ₈	0,993	0,990	0,993	0,992	-0,236	0,551	0,954	1,000	0,644	-0,478	0,833	0,141
X ₉	0,626	0,652	0,621	0,645	0,405	0,948	0,718	0,644	1,000	-0,249	0,366	0,216
X ₁₀	-0,516	-0,521	-0,514	-0,496	-0,127	-0,292	-0,519	-0,478	-0,249	1,000	-0,699	0,774
X ₁₁	0,860	0,855	0,861	0,827	-0,125	0,290	0,800	0,833	0,366	-0,699	1,000	-0,293
X ₁₂	0,104	0,102	0,105	0,139	-0,216	0,169	0,116	0,141	0,216	0,774	-0,293	1,000
ПАТ “Птахофабрика Васильківська”												
X ₁	1,000	0,995	1,000	0,943	0,387	-	0,286	-0,840	-0,218	-	-	-
X ₂	0,995	1,000	0,993	0,916	0,443	-	0,266	-0,797	-0,135	-	-	-
X ₃	1,000	0,993	1,000	0,948	0,375	-	0,290	-0,848	-0,235	-	-	-
X ₄	0,943	0,916	0,948	1,000	0,059	-	0,183	-0,851	-0,368	-	-	-
X ₅	0,387	0,443	0,375	0,059	1,000	-	0,374	-0,180	0,335	-	-	-
X ₇	0,286	0,266	0,290	0,183	0,374	-	1,000	-0,460	-0,503	-	-	-
X ₈	-0,840	-0,797	-0,848	-0,851	-0,180	-	-0,460	1,000	0,690	-	-	-
X ₉	-0,218	-0,135	-0,235	-0,368	0,335	-	-0,503	0,690	1,000	-	-	-

Джерело: розраховано автором самостійно за [5]

перевіримо гіпотезу на присутність мультиколінеарності між фінансовими показниками.

Ефективним методом дослідження мультиколінеарності є алгоритм Фаррара-Глобера. Цей алгоритм має три види статистичних критеріїв, згідно яких перевіряють мультиколінеарність всього масиву незалежних змінних (χ^2); кожної незалежної змінної з рештою змінних (F -критерій); кожної пари незалежних змінних (t -критерій) [3, с. 208-210].

Для перевірки на мультиколінеарність розраховують критерій Пірсона:

$$\chi^2 = - \left[n - 1 - \frac{1}{6} (2(m+1) + 5) \right] \ln |r|,$$

де χ^2 – критерій Пірсона;

$|r|$ — визначник кореляційної матриці за формулою (1);

n – кількість місяців, впродовж яких нагромаджувалися дані;

m – кількість факторів (фінансових показників) (x_1, x_2, \dots, x_m).

Для верифікації на мультиколінеарність даних фінансової звітності ПАТ “Птахофабрика Тернопільська”, ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика”, ПАТ “Птахофабрика Васильківська” використовуємо метод Фаррара-Глобера, побудувавши кореляційну змінну показників (табл.1).

На першому кроці процедури Фаррара-Глобера, який передбачає розрахунок кореляційної матриці, виявилось, що фактори x_1 – дохід від реалізації, x_2 – податок на додану вартість та x_3 – чистий дохід від реалізації продукції лінійно залежні між собою. У

зв'язку з цим, визначник кореляційної матриці дорівнює нулю, отже, вона вироджена. Відповідно, обернена кореляційна матриця відсутня, і наступні кроки алгоритму Фаррара-Глобера здійснити неможливо.

Для подолання цієї проблеми необхідно елімінувати два фактори. З економічних міркувань доцільно елімінувати фактори x_1 – дохід від реалізації, x_2 – податок на додану вартість.

Порівняння розрахункових значень критерію Пірсона з критичним рівнем імовірності 0,95 та ступенем свободи m , дозволяє зробити висновок про те, що в системі факторів існує мультиколінеарність.

Для перевірки на мультиколінеарність обчислимо критерій Пірсона за формулою (3) і побудуємо обернену кореляційну матрицю (табл.2).

Для визначення кількості факторів, які створюють мультиколінеарність, розрахуємо F -критерій Фішера та коефіцієнт детермінації для досліджуваних підприємств за формулами [2]:

$$F_{k_{факт}} = (c_{kk} - I) \frac{n - (m + 1)}{m}, \quad (4)$$

$$R_{x_k}^2 = 1 - \frac{1}{c_{kk}}. \quad (5)$$

На підставі проведених розрахунків (табл. 3) визначимо фактори, які створюють мультиколінеарність. Для цього необхідно знайти фактори, для яких розрахункове значення критерію Фішера перевищує табличну величину (з рівнем значимості 0,05), а значення коефіцієнта детермінації наближається до одиниці.

Таблиця 2

Обернена кореляційна матриця змінних показників діяльності досліджуваних підприємств¹

	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀	X ₁₁	X ₁₂
ПАТ “Птахофабрика Тернопільська”										
X ₃	0.287	0.579	-0.457	-1.015	0.198	-0.306	0.876	-0.231	-0.215	0.452
X ₄	0.579	1.263	-1.128	-2.308	0.400	-0.778	2.004	-0.584	-0.437	1.001
X ₅	-0.457	-1.128	1.210	2.381	-0.376	0.988	-2.098	0.559	0.435	-0.929
X ₆	-1.015	-2.308	2.381	5.767	-1.224	2.325	-4.855	0.797	1.327	-1.927
X ₇	0.198	0.400	-0.376	-1.224	0.409	-0.475	0.859	-0.017	-0.269	0.400
X ₈	-0.306	-0.778	0.988	2.325	-0.475	1.607	-2.253	-0.052	0.566	-0.819
X ₉	0.876	2.004	-2.098	-4.855	0.859	-2.253	4.470	-0.622	-1.217	1.646
X ₁₀	-0.231	-0.584	0.559	0.797	-0.017	-0.052	-0.622	0.595	0.063	-0.354
X ₁₁	-0.215	-0.437	0.435	1.327	-0.269	0.566	-1.217	0.063	0.443	-0.323
X ₁₂	0.452	1.001	-0.929	-1.927	0.400	-0.819	1.646	-0.354	-0.323	0.882
ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика”										
X ₃	0.335	0.555	0.404	0.019	1.050	-0.318	-1.401	-0.391	-0.734	0.424
X ₄	0.555	1.087	0.469	0.293	2.014	-0.634	-2.583	-1.111	-2.114	0.630
X ₅	0.404	0.469	2.458	-0.437	1.527	-0.882	-2.475	0.111	0.572	0.744
X ₆	0.019	0.293	-0.437	0.544	0.406	-0.063	-0.178	-0.731	-1.523	-0.095
X ₇	1.050	2.014	1.527	0.406	3.951	-1.404	-5.256	-1.979	-3.635	1.260
X ₈	-0.318	-0.634	-0.882	-0.063	-1.404	0.634	2.020	0.667	1.108	-0.405
X ₉	-1.401	-2.583	-2.475	-0.178	-5.256	2.020	7.372	2.394	4.161	-1.723
X ₁₀	-0.391	-1.111	0.111	-0.731	-1.979	0.667	2.394	1.931	3.293	-0.070
X ₁₁	-0.734	-2.114	0.572	-1.523	-3.635	1.108	4.161	3.293	6.549	-0.569
X ₁₂	0.424	0.630	0.744	-0.095	1.260	-0.405	-1.723	-0.070	-0.569	0.838
ПАТ “Птахофабрика Васильківська”										
X ₃	14.434	10.243	14.896		-7.614	37.572	-30.619			
X ₄	10.243	7.488	9.958		-5.129	26.554	-21.234			
X ₅	14.896	9.958	17.097		-8.630	39.084	-32.992			
X ₇	-7.614	-5.129	-8.630		5.575	-19.569	16.936			
X ₈	37.572	26.554	39.084		-19.569	99.732	-81.046			
X ₉	-30.619	-21.234	-32.992		16.936	-81.046	67.849			

Джерело: розраховано автором самостійно за [5]

Показники F - критерія та коефіцієнта детермінації змінних показників діяльності досліджуваних підприємств

Змінна	C _{ij}	Розрахункове значення F-критерія	Нормативне значення F	Коефіцієнт детермінації R ²	Гіпотеза про створення мультиколінеарності
1	2	3	4	5	6
ПАТ “Птахофабрика Тернопільська”					
X ₃	0.287	0.317	2.031	-2.486	Не створює
X ₄	1.263	-0.117	2.031	0.208	Не створює
X ₅	1.210	-0.093	2.031	0.174	Не створює
X ₆	5.767	-2.119	2.031	0.827	Створює
X ₇	0.409	0.263	2.031	-1.447	Не створює
X ₈	1.607	-0.270	2.031	0.378	Не створює
X ₉	4.470	-1.542	2.031	0.776	Створює
X ₁₀	0.595	0.180	2.031	-0.681	Не створює
X ₁₁	0.443	0.247	2.031	-1.256	Не створює
X ₁₂	0.882	0.052	2.031	-0.133	Не створює
ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика”					
X ₃	0.335	0.295	2.031	-1.982	Не створює
X ₄	1.087	-0.039	2.031	0.080	Не створює
X ₅	2.458	-0.648	2.031	0.593	Не створює
X ₆	0.544	0.203	2.031	-0.838	Не створює
X ₇	3.951	-1.311	2.031	0.747	Створює
X ₈	0.634	0.163	2.031	-0.577	Не створює
X ₉	7.372	-2.832	2.031	0.864	Створює
X ₁₀	1.931	-0.414	2.031	0.482	Не створює
X ₁₁	6.549	-2.466	2.031	0.847	Створює
X ₁₂	0.838	0.072	2.031	-0.193	Не створює
ПАТ “Птахофабрика Васильківська”					
X ₃	14.434	13.434	2.031	0.931	Не створює
X ₄	7.488	6.488	2.031	0.866	Створює
X ₅	17.097	16.097	2.031	0.942	Не створює
X ₇	5.575	4.575	2.031	0.821	Створює
X ₈	99.732	98.732	2.031	0.990	Створює
X ₉	67.849	66.849	2.031	0.985	Створює

Джерело: розраховано автором самостійно за [5]

Проведені розрахунки свідчать про те, що мультиколінеарними змінними для ПАТ “Птахофабрика Тернопільська” є: X₆, X₉; для ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика” – X₇, X₉, X₁₁, а для ПАТ “Птахофабрика Васильківська” – X₄, X₇, X₈, X₉.

Для визначення пар факторів, які є мультиколінеарними, доцільно використовувати t-критерій Ст’юдента [10]:

$$t_{kj} = \frac{r_{kj} \sqrt{n-m}}{\sqrt{1-r_{kj}^2}}, \quad (6)$$

де r_{kj} – часткові коефіцієнти кореляції, які обчислюються так:

$$r_{kj} = \frac{-c_{kj}}{\sqrt{c_{kk} \cdot c_{jj}}}, \quad (7)$$

де c_{kj} – елемент оберненої кореляційної матриці r , який міститься в k -му рядку та j -му стовпці; c_{kk} ; c_{jj} – діагональні елементи оберненої кореляційної матриці r .

Фактичні значення критеріїв t_{kj} порівнюють із табличними при $n-m$ ступенях свободи і рівні значущості α . Якщо $t_{kj}(\Phi) > t$ табл, то між незалежними змінними x_k та x_j існує мультиколінеарність.

Усі ці критерії при порівнянні з їх критичними значеннями дають змогу робити конкретні висновки щодо наявності чи відсутності мультиколінеарності незалежних змінних.

Розрахунок критерію Ст’юдента передбачає обчислення часткових коефіцієнтів кореляції (табл.4).

Таблиця 4

Часткові коефіцієнти кореляції змінних показників діяльності досліджуваних підприємств

	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀	X ₁₁	X ₁₂
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ПАТ “Птахофабрика Тернопільська”										
X ₃										
X ₄	1.983									
X ₅	-4.344	2.165								
X ₆	0.000	0.000	0.000							
X ₇	0.000	0.000	0.000	1.763						
X ₈	0.000	0.000	0.000	0.402	0.390					
X ₉	0.000	0.000	0.000	4.023	2.385	0.717				
X ₁₀	0.000	0.000	0.000	-5.530	-3.432	0.821	0.328			
X ₁₁	-2.898	0.916	-1.165	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000		
X ₁₂	0.000	0.000	0.000	13.145	9.809	0.128	3.004	-3.146	0.000	
ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика”										
X ₃										
X ₄	0.000									
X ₅	0.000	-1.222								
X ₆	0.000	0.344	0.365							
X ₇	0.000	0.935	0.988	0.000						
X ₈	-0.286	0.000	0.000	0.000	0.000					
X ₉	0.000	0.539	0.109	0.895	-0.758	0.000				
X ₁₀	0.000	-0.198	1.012	-0.567	-0.695	0.000	-0.008			
X ₁₁	-1.580	0.000	0.000	0.000	0.000	-0.706	0.000	0.000		
X ₁₂	0.000	0.279	-1.110	0.519	0.799	0.000	0.145	1.045	0.000	
ПАТ “Птахофабрика Васильківська”										
X ₃										
X ₄	-1.000									
X ₅	-1.000	1.000								
X ₇	0.000	0.000	0.000							
X ₈	0.000	0.000	0.000		0.830					
X ₉	0.000	0.000	0.000		-0.871	0.985				

Джерело: розраховано автором самостійно за [5]

Використовуючи дані табл.4, розрахуємо значення t-критерію задля визначення мультиколінеарності досліджуваних показників (табл.5).

Порівняння розрахункових значень t-критерія з його критичним значенням 1,96 (табл. 5) дозволяє зробити висновок про те, що між дослідженими парами факторів існує мультиколінеарність у всіх підприємствах. Відповідно, доцільно елімінувати фактори. Для ПАТ “Птахофабрика Тернопільська”

такими факторами є X₆, X₇, X₁₂; для ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика” - X₅, X₇, X₁₂, а для ПАТ “Птахофабрика Васильківська” - X₇, X₈, X₉. Параметри моделі формування фінансових результатів підприємства знаходимо на основі фінансових звітів, враховуючи при цьому нееліміновані показники.

Розрахункові значення критерію Ст'юдента для досліджуваних підприємств

	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀	X ₁₁	X ₁₂
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ПАТ "Птахофабрика Тернопільська"										
X ₃										
X ₄	2.316									
X ₅	-2.055	2.255								
X ₆	1.961	-1.984	1.940							
X ₇	1.741	-1.948	1.759	2.429						
X ₈	0.489	-1.677	1.013	0.080	0.005					
X ₉	-1.731	-1.253	0.026	2.065	2.203	0.012				
X ₁₀	1.839	-1.577	0.933	-2.034	-2.091	0.054	0.008			
X ₁₁	-2.131	0.000	-3.901	1.927	1.739	0.802	-0.143	0.983		
X ₁₂	-1.922	-0.815	1.650	2.006	2.010	0.009	2.121	-2.109	1.326	
ПАТ "Володимир-Волинська птахофабрика"										
X ₃										
X ₄	0.342									
X ₅	0.889	-3.481								
X ₆	-0.521	0.041	0.036							
X ₇	-0.628	0.065	0.091	0.003						
X ₈	0.006	-1.216	-0.645	-0.145	1.288					
X ₉	-0.082	0.042	0.043	0.021	0.006	-0.032				
X ₁₀	1.352	0.076	12.959	0.006	0.002	0.896	0.060			
X ₁₁	-2.584	1.481	-0.544	-0.500	0.340	0.009	1.123	0.089		
X ₁₂	-1.489	0.067	-4.603	0.006	0.010	-1.045	0.070	6.908	1.401	
ПАТ "Птахофабрика Васильківська"										
X ₃										
X ₄	0.002									
X ₅	0.001	0.004								
X ₇	0.030	0.006	0.020							
X ₈	0.010	0.008	0.002		3.326					
X ₉	0.001	0.030	0.070		-3.960	12.871				

Джерело: розраховано автором самостійно за [5]

Для обчислення параметрів моделі рекомендується використовувати вбудовану функцію MS Excel Регресія, оскільки вона дозволяє уникнути громіздких розрахунків та визначити майже всі показники, що характеризують адекватність побудованої моделі (табл. 6).

Аналіз побудованих кореляційно-регресійних моделей дозволяє зробити висновок про те, що чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) знаходиться у прямопропорційній залежності з фінансовим результатом. Відповідно, при збільшенні чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у ПАТ "Птахофабрика Тернопільська" на 1 тис. грн фінансовий результат збільшиться на 46,92 тис.

грн. Збільшення цього ж показника на 1 тис. грн у ПАТ "Володимир-Волинська птахофабрика" і ПАТ "Птахофабрика Васильківська" фінансовий результат збільшиться, відповідно, на 0,65 і 0,01 тис. грн.

Найбільший вплив на фінансовий результат ПАТ "Птахофабрика Тернопільська" мають такі чинники, як: собівартість реалізованої продукції, валовий прибуток та фінансові витрати. При збільшенні валового прибутку на 1 тис. грн фінансовий результат збільшується на 27,51 тис. грн, а при зменшенні собівартості реалізованої продукції він може зрости на 47,99 тис. грн. Збільшення фінансових витрат на 1% може призвести до зменшення фінансового результату на 28,86 тис. грн.

Таблиця 6

Регресійні залежності формування фінансових результатів діяльності досліджуваних підприємств

Підприємство	Рівняння регресії
ПАТ "Птахофабрика Тернопільська"	$y=4952,25+46,92x_3+47,99x_4+27,51x_5-16,91x_8+8,55x_9+6,73x_{10}-28,86x_{11}$
ПАТ "Володимир-Волинська птахофабрика"	$y=23069,53+0,65x_3+0,99x_4-0,29x_6-5,89x_7-19,42x_8+1,54x_9-4,42x_{11}$
ПАТ "Птахофабрика Васильківська"	$y=-897,41+0,01x_3+0,003x_4+0,94x_5$

Аналіз кореляційно-регресійної моделі для ПАТ “Володимир-Волинська птахофабрика” показує, що фінансовий результат в більшій мірі залежить від витрат на виробництво, адміністративних і фінансових витрат. У результаті їх збільшення на 1% фінансовий результат може зменшитися, відповідно, на 19,42 тис. грн; 5,89 тис. грн і 4,42 тис. грн.

На фінансовий результат ПАТ “Птахофабрика Васильківська” найбільш позитивно впливає валовий прибуток. Зокрема, збільшення його на 1 тис. грн. сприяє зростанню фінансового результату на 0,94 тис. грн.

4. Висновки

Кореляційно-регресійний аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств є важливим інструментом процесу управління і пов'язаний із підтримкою прийняття стратегічних рішень подальшого розвитку.

Побудовані за допомогою кореляційно-регресійного аналізу багатофакторні моделі дозволили зробити висновок про те, що найбільший позитивний вплив на результати діяльності досліджуваних підприємств спричиняють такі фактори, як: чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та валовий прибуток, а негативний – собівартість реалізованої продукції, адміністративні і фінансові витрати та витрати на збут.

Запропоновані моделі в практичній діяльності птахівничих підприємств дадуть можливість оптимізувати, контролювати та прогнозувати результати діяльності птахівничих підприємств задля досягнення конкурентних переваг у сучасних умовах господарювання.

Подальші дослідження будуть спрямовані на розроблення методики аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств із метою визначення пріоритетних стратегічних напрямів діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баканов М. И. Теория экономического анализа [Текст] : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – [4-е изд. доп. и перераб.]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 416 с.
2. Економіко-математичне моделювання [Текст] : навч. посіб. / [за ред. О. Т. Іващенко]. – Тернопіль : ТНЕУ, Економічна думка, 2008. – 704 с.
3. Наконечний С. І. Економетрія [Текст] : підручник / С. І. Наконечний, Т. О. Терещенко, Т. П. Романюк. – [3-те вид. доп. та перероб.]. – К. : КНЕУ, 2004. – 520 с.
4. Пласкова Н. С. Методология стратегического анализа результативности бизнеса [Текст] : монография / Н. С. Пласкова. – М. : Креативная экономика, 2007. – 256 с.
5. Річна регулярна інформація по птахівничих підприємствах за 2012-2013 р.р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua/db/emitent/search>.
6. Савицькая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учебн. пособ. / Г. В. Савицькая. – Мн. : Новое знание, 2000. – 688 с.
7. Степанишин В. М. Побудова моделі кореляційного аналізу для дослідження багатофакторних процесів і явищ / В. М. Степанишин, Л. О. Тисовський // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/15993/1/23-Stepanyshyn-133-138.pdf>
8. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства [Текст] : навч. посібник / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – К. : Каравела, 2003. – 432 с.
9. Фінанси підприємств [Текст] : підручник / [за ред. А. М. Поддєрьогіна]. – [4-те вид., перероб. та доп.]. – К. : КНЕУ, 2002. – 571 с.
10. Хачатрян С. Р. Прикладные методы математического моделирования экономических систем [Текст] : учебн. пособие / С. Р. Хачатрян. – М. : Экзамен, 2002. – 192 с.

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Аннотация. В статье рассматриваются подходы к совершенствованию методики анализа и оценки финансового состояния организации на основе расчета норм оценивающих коэффициентов платежеспособности и финансовой устойчивости по данным конкретных организаций с целью использования ее для прогнозирования показателей бухгалтерского баланса организации.

Ключевые слова: прогнозные показатели баланса, нормативный коэффициент, уровень финансовой устойчивости, структура баланса

Чернышева З. Д., Попкова О. Н.

РОЗВИТОК МЕТОДИКИ ПРОГНОЗУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ

Анотація. У статті розглядаються підходи до вдосконалення методики аналізу та оцінки фінансового стану підприємства на основі розрахунку норм оцінюючих коефіцієнтів платоспроможності та фінансової стійкості за даними конкретних підприємств з метою використання для прогнозування показників його бухгалтерського балансу.

Ключові слова: прогнозні показники балансу, нормативний коефіцієнт, рівень фінансової стійкості, структура балансу

Chernysheva Z., Popkova O.

DEVELOPMENT FORECASTING TECHNIQUES BALANCE SHEETS

Summary. The article discusses approaches to improving methods of analysis and assessment of the financial condition of the organization based on the calculation rules assessing the solvency ratios and financial stability according to specific organizations to use it to predict the performance of the balance sheet of the organization.

Keywords: projected balance sheet, regulatory factor, the level of financial stability, the balance sheet structure

1. Вступление

Учетная функция формирует данные о фактических параметрах хозяйственных процессов организаций, так как, по свидетельству аналитиков, около 75% общего объема экономической информации российских организаций, используемой в управлении, приходится на долю именно учетной информации. Используя показатели бухгалтерского учета и отчетности, в процессе работы управленцам организации приходится принимать решения, которые оказывают влияние на различные стороны ее финансовой деятельности. Очевидно, что несвоевременное или экономически не обоснованное решение на уровне руководства организацией может обернуться для нее необратимыми отрицательными последствиями.

Однако, анализируя деятельность организаций в современных условиях, мы приходим к выводу, что функции бухгалтерского учета в управлении организацией у большинства современных российских хозяйствующих субъектов реализуются лишь по завершении отчетного периода. То есть инфор-

мация бухгалтерского учета организации используется: при анализе результатов ее деятельности, с целью расчета системы показателей, использующихся для оценки финансово-экономического состояния организации; при формировании мнения о качестве ее менеджмента; при принятии решений на будущее о кредитовании, финансировании инвестиционных проектов и др.

Тогда как планирование бухгалтерской отчетности позволяет заранее определить показатели финансово-экономического состояния. Внешние пользователи бухгалтерской отчетности на основе этих показателей получают возможность оценить деятельность организации в предстоящем периоде и, при необходимости, предпринять действия по ее корректировке. Негативные аспекты этой деятельности можно устранить на этапе планирования. Они не станут неприятным сюрпризом при подведении итогов, не приведут к неожиданным, незапланированным потерям.

Данные, заложенные в плановую бухгалтерскую отчетность, должны являться ориентиром для

менеджеров, управляющих текущей деятельностью организации. Известно, что процесс управления реализуется рядом управленческих функций, к основным из которых относятся планирование, учет, анализ, контроль и регулирование. Очевидно, что качественное управление возможно лишь в том случае, когда выполняются все перечисленные функции. Выполнение управленческих функций в свою очередь требует соответствующего информационного обеспечения, т.е. целью бухгалтерского планирования является информационное обеспечение реализации плановой функции управления.

2. Планирования показателей бухгалтерского баланса

Планирование – начало управленческой деятельности. Под бухгалтерским планированием понимается прогнозная оценка экономических показателей деятельности организации, основанная на использовании инструментария бухгалтерского учета. И объектом бухгалтерского планирования является бухгалтерская отчетность организации, а точнее основные ее формы: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Нами предложена методика планирования показателей бухгалтерского баланса организации, основанная на результатах анализа и оценки ее финансового состояния.

Анализ небольшого количества показателей бухгалтерского баланса свидетельствует о том, что традиционные методы оценки платежеспособности и финансовой устойчивости организации базируются на довольно большом количестве показателей (около 50-ти коэффициентов), производных от структуры активов и пассивов баланса организации.

Кроме этого, практика показывает, что если рассчитать все предлагаемые теорией показатели и сравнить их с рекомендуемым их значением (с установленными нормами), то получится, что по значению одних показателей – организация финансово неустойчива и даже близка к банкротству, а по другим, наоборот, финансово устойчива и динамично развивается.

Считаем, что причины такого несоответствия реального положения дел в организациях и выводов по результатам анализа финансовых коэффициентов скрыты в истории возникновения нормативных значений основных коэффициентов. Известно, что нормы финансовых показателей в основном взяты из зарубежной финансовой теории. Причём момент появления нормативных значений названных показателей в российской финансовой теории зафиксирован в середине 20-го века, т.е. в период функционирования плановой экономики в России. В плановой экономике такие нормы имели смысл, так как структура баланса организаций искусственно поддерживалась через доведение сверху нормативов на размер запасов, дебиторской задолженности, денежных средств, других показателей.

Если представить себе структуру бухгалтерского баланса платежеспособной и финансово устойчивой организации, т.е. структуру баланса, при которой значение всех коэффициентов соответствовало бы установленным нормативам: коэффициент покрытия текущих активов собственными оборотными средствами = 0,1; коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами = 1; коэффициент соотношения заемных и собственных средств = 1; коэффициент абсолютной ликвидности = 0,2; коэффициент быстрой ликвидности = 1; коэффициент текущей ликвидности = 2, то путем алгебраических вычислений можно установить, что организация может быть финансово устойчива (в соответствии с нормами коэффициентов), если: внеоборотные активы в структуре активов занимают 53 %; запасы около 20 %; дебиторская задолженность около 17 %; денежные средства около 10%; не менее 50 % от итога баланса должно быть собственных источников и, соответственно, около 50% – заемных источников.

Другими словами, с таким методом оценки финансового состояния организации, она может быть платежеспособной и финансово устойчивой при определенной структуре баланса, т.к. вот такая усредненная структура баланса была взята за основу при определении норм показателей платежеспособности и финансовой устойчивости организаций. И только с такой структурой – нормы показателей “работают”. Здесь следует учесть, что в период плановой экономики в России структура баланса в организациях устанавливалась и поддерживалась искусственно. Но в рыночной экономике, при полной самостоятельности организаций, такое нормирование структуры баланса невозможно, да и бессмысленно. Т.е. очень сложно, да и не к чему удерживать в рыночных условиях хозяйствования определенную структуру баланса для всех организаций.

В этой связи, очевидно, что необходимо менять подходы к совершенствованию методик анализа финансового состояния. Нами предложена оригинальная методика анализа и оценки финансового состояния организаций. Считаем, что максимально приблизить оценку платежеспособности и финансовой устойчивости к реальной можно, если использовать методику оценки, при которой берутся нормативные значения показателей не установленные или среднестатистические а рассчитываемые индивидуально для каждой организации по ее балансовым данным. Оценка включает рассмотрение каждого показателя, полученного в результате анализа, с точки зрения соответствия его уровня нормативному для организации уровню на материалах предприятий Белгородской области.

Показателем финансовой устойчивости и независимости является коэффициент соотношения заемных и собственных средств (Кз). В табл. 1 представлено значение этого показателя в динамике в исследуемых организациях.

Таблица 1

Динамика фактического коэффициента соотношения заемных и собственных средств (Кз) исследуемых организаций за 2009-2013 гг.

№№ п/п	Показатели	Нормативное значение	На конец года	Прохоровское райпо	ЗАО "Рассвет"
4	Коэффициент соотношения заемных и собственных средств (Кз)	(0,9)	2009	0,221	1,001
			2010	0,350	1,097
			2011	0,432	1,275
			2012	0,490	1,115
			2013	0,380	1,545

Из теории финансового анализа известно, что критическое значение $K_z \approx 1$ (0,9–1); чем больше коэффициент превышает его, тем ниже финансовая устойчивость организации. Анализируя финансовое состояние организации в краткосрочном периоде, долгосрочные пассивы условно считаются собственными источниками.

По данным табл. 1 видно, что Кз организаций весь исследуемый период далек от нормы. Но мы считаем, что делать какие-то выводы о финансовой устойчивости организаций по значению коэффициента соотношения заемных и собственных средств мы не можем, так как все зависит от того, насколько заемные средства обеспечены активами. Это особенно актуально в настоящее время, когда в составе собственных средств часто большую долю занимает добавочный капитал, который искусст-

венно повышается с дооценкой стоимости основных средств, и др. индивидуальные обстоятельства исследуемых организаций.

Собственные источники средств должны покрывать материальные оборотные средства в пределах необходимых запасов и всю стоимость необоротных активов, чтобы организация была финансово устойчива. Остальную часть средств организации допустимо покрывать заемными источниками. Если рассчитать, какую часть средств организации составляют необоротные активы и необходимые материальные запасы, то нетрудно определить нормальный для организации коэффициент соотношения заемных и собственных средств. Он будет исчисляться путем деления допустимого размера заемных источников средств к необходимому размеру собственных источников средств.

Таблица 2

Расчет нормального коэффициента соотношения заемных и собственных средств (НКз)

На конец года	Расчёт нормального коэффициента соотношения заемных и собственных средств					
	стоимость имущества		СОС для покрытия необходимых запасов	необходимый размер собственных источников средств (гр.3+гр4)	допустимый размер заемных источников средств (гр.2-гр.5)	Нормальный Кз (грб:гр5)
	всего	в том числе необоротные активы				
1	2	3	4	5	6	7
Прохоровское райпо						
2009	51757	27070	21841,5	48911,5	2845,5	0,06
2010	57375	27226	25969,1	53195,1	4179,9	0,08
ЗАО "Рассвет"						
2009	10921	4970	5835	10805	116	0,02
2010	11754	5035	6612	11647	107	0,01

Таблица 3

Оценка финансовой устойчивости организаций по результатам анализа коэффициента соотношения заемных и собственных средств (Кз)

Период на конец года	Оценка финансовой устойчивости организаций по результатам анализа коэффициента соотношения заемных и собственных средств, %		
	Фактический	Нормативный	Оценка финансовой устойчивости (уровень финансовой устойчивости) (гр.3: гр.2)x100%
Прохоровское райпо			
2009	0,490	0,06	12,24
2010	0,380	0,08	21,1
ЗАО "Рассвет"			
2009	1,115	0,02	1,8
2010	1,545	0,01	0,7

В табл. 2 рассчитан данный показатель для исследуемых организаций на конец 2012 и 2013 г. Нормальный коэффициент соотношения заемных и собственных средств – это максимально допустимый коэффициент в условиях исследуемых организаций. Рассчитанная нами норма – есть критерий оценки финансовой устойчивости организаций.

Сопоставляя нормальный Кз и фактический, даётся оценка финансовой устойчивости организации.

Критерием оценки является уровень данного коэффициента – 100%. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств свидетельствует об укреплении финансовой независимости организации, если он снижается. Поэтому оценка финансовой устойчивости по нему производится делением нормального Кз на фактический, а не наоборот, как было с другими коэффициентами.

Как показывают результаты табл. 3, финансовое состояние организаций далеко до абсолютной устойчивости. Лучшее финансовое состояние в Прохоровском райпо, где уровень финансовой устойчивости хоть и не соответствует абсолютному значению, но в динамике он растет – это положительная тенденция (вырос за год с 12,24 до 21,1).

Таким образом, финансовое состояние – важнейшая характеристика экономической деятельности предприятия.

Чтобы выжить в условиях рыночной экономики и не допустить банкротства организации, нужно хорошо знать, как управлять финансами, какой должна быть структура капитала по составу и источникам образования, какую долю должны занимать собственные средства, а какую – заемные.

Учитывая значимость бухгалтерского баланса в анализе финансового состояния, бухгалтерское планирование рассмотрим через прогнозирование структуры этой формы отчетности. Причем решения в отношении структуры баланса должны быть направлены на обоснование и формирование целевой структуры капитала. Целевая структура капитала – это внутренний финансовый норматив, в соот-

коэффициентов текущей ликвидности (Кт.л.) и обеспеченности запасов собственными оборотными средствами (Ко). На основе такой оценки существует возможность составить прогнозный баланс и планировать перспективную платежеспособность и финансовую устойчивость организаций. Рассчитанные нормативные значения коэффициентов возьмем за основу для бухгалтерского планирования.

3. Характеристика активов баланса и источников их формирования

Определяя нормативный коэффициент текущей ликвидности, нами было определено для каждой организации, сколько оборотных средств необходимо иметь каждой организации на конец 2013 г., чтобы она смогла расплатиться по своим обязательствам и материальных запасов осталось бы еще столько, сколько ей необходимо их иметь для нормального функционирования. Так как фактический коэффициент текущей ликвидности показывает, сколько оборотных средств организации приходится на один рубль ее обязательств, а нормативный – сколько организации необходимо иметь ликвидных оборотных средств для ее нормального функционирования. Необходимый размер оборотных средств складывается из нормы запасов для поддержания необходимого производственного потенциала и из размера других ликвидных оборотных средств (дебиторской задолженности, денежных средств и краткосрочных финансовых вложений), которых было бы достаточно для погашения краткосрочных обязательств организации. Норму запасов для нормального функционирования мы определяли аналитическим способом. Заканчивая прогнозировать размер имущества организации в целом, необходимо учесть, планируется ли существенно изменять размер основных средств в организации или этот показатель можно оставить в прогнозном балансе без изменения. Для простоты расчетов этот показатель оставим на уровне 2013 г. В табл. 4 представим такие расчеты.

Таблица 4

Расчет необходимого размера оборотных средств для исследуемых организаций по состоянию на конец 2013 г.

(тыс. руб)

Наименование организации	ΣКр.з.	Мп	Деб. з.пр.	Необходимый размер оборотных средств (гр.2+гр.3+гр.4)	Внеоборотные активы	Валюта баланса (гр.5+гр.6)
1	2	3	4	5	6	7
Прохоровское райпо	15778	25969,1	-	41747,1	27226	68973,1
ЗАО "Рассвет"	7136	5773,1	-	12909,1	5035	17944,1

ветствии с которым формируется соотношение собственного и заемного капитала для каждой конкретной организации.

Поэтому основой для бухгалтерского планирования могут выступить результаты анализа финансового состояния по предложенной нами методике. Аналогично рассмотренному анализу Кз, в предложенной нами методике рассчитываются нормативы

В табл. 4 был произведен расчет следующих показателей: ΣКр.з. – размер средств, необходимых организации для оплаты краткосрочной кредиторской задолженности; Мп – материальные запасы, необходимые организации для бесперебойной деятельности; Деб.з.пр. – просроченная к взысканию в краткосрочном периоде дебиторская задолженность организации.

Таким образом, в графе 5 табл. 4 – норма оборотных средств для исследуемых организаций. Распределяя ее по статьям (запасы, дебиторская задолженность, денежные средства и краткосрочные финансовые вложения), следует иметь в виду: запасы в этих расчетах – это норма; денежные средства и краткосрочные финансовые вложения можно определить по срочной задолженности организации (задолженность работникам по зарплате, в бюджет и во внебюджетные фонды); оставшаяся сумма – дебиторская задолженность.

Определение прогнозного размера собственных источников средств и заемных. Берем за основу все те же, рассчитанные выше нормативные значения показателей, теперь – финансовой устойчивости, т.к. для их расчета использовались критические точки соотношения собственных и заемных средств для конкретных организаций.

Оценивая финансовое состояние мы исходили из того, что организация будет финансово устойчивой, если ее собственные источники покрывают материальные оборотные средства в пределах необходимых запасов и всю стоимость внеоборотных активов. Остальную часть средств организации допустимо покрывать заемными источниками. Учитывая это, нами, собственно и были определены прогнозные структуры балансов исследуемых организаций, при которых организации будут финансово устойчивы, т.е. были рассчитаны необходимые размеры собственных источников средств и допустимые размеры заемных источников средств для каждой исследуемой организации. При этом необходимый размер собственных источников средств исчислялся суммой внеоборотных активов и размера собственных оборотных средств (СОС) для покрытия необходимого размера запасов для конкретной организации. В свою очередь допустимые размеры заемных источников средств определялись, как разница между прогнозной валютой баланса организации и необходимым размером собственных источников средств для нее.

В табл. 5 представлен такой расчет для исследуемых организаций на конец периода.

4. Выводы

Таким образом, планирование бухгалтерской отчетности позволяет заранее определить показатели финансово-экономического состояния, на ос-

нове этих показателей получают возможность оценить деятельность организации в предстоящем периоде и, при необходимости, предпринять действия по ее корректировке. Данные, заложенные в плановую бухгалтерскую отчетность, должны являться ориентиром для менеджеров, управляющих текущей деятельностью организации.

Методика планирования показателей бухгалтерского баланса организации, должна быть основана на результатах анализа и оценки ее финансового состояния. Считаем, что максимально приблизить оценку платежеспособности и финансовой устойчивости к реальной можно, если использовать методику оценки, при которой берутся нормативные значения показателей не установленные или среднестатистические, а рассчитываемые индивидуально для каждой организации по ее балансовым данным.

В табл. 4 и 5 представлены прогнозные показатели актива и пассива бухгалтерского баланса исследуемых организаций на конец 2013 г. (или на начало 2014 г.), которые должны обеспечить организациям платежеспособность и финансовую устойчивость при рентабельной деятельности.

Однако следует учитывать, что решения относительно структуры баланса должны быть направлены на устранение диспропорций в темпах роста отдельных элементов активов и пассивов, в соотношении заемных и собственных источников, с одной стороны, и мобилизованных средств – с другой.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учёте : Федеральный Закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156037>
2. О консолидированной финансовой отчетности : Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=162639>
3. О формах бухгалтерской отчетности : приказ Минфина РФ от 2.07.2010 г. № 66н. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=141042>

Таблица 5

Расчет критических значений (плановых) соотношения заемных и собственных средств для исследуемых организаций на конец 2013 г.

(тыс. руб)

Наименование организации	Прогнозный размер валюты баланса (стоимость имущества)		СОС для покрытия необходимых запасов (норма запасов)	Необходимый размер собственных источников средств (гр.3+гр4)	Допустимый размер заемных источников средств (гр.2-гр.5)
	всего	в том числе внеоборотные активы			
Прохоровское райпо	68973,1	27226	25969,1	53195,1	15778
ЗАО "Рассвет"	17944,1	5035	6612	11647	6297,1

4. Ананьев В. К. Управление предприятиями. Коэффициенты как инструмент финансового анализа / В. К. Ананьев // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2009. – № 42.

5. Сучкова Н. А. Система показателей анализа и прогнозирования финансового состояния коммерческих организаций для налоговых органов / Н. А. Сучкова // Вестник ОрелГИЭТ. – 2010. – № 3. – С. 97-102.

6. Чернышева З. Д. Развитие бухгалтерского учета и отчетности как информационной базы оценки финансового состояния организаций [Текст] : монография / З. Д. Чернышева, М. В. Емельянова, О. С. Хаупшева. – Белгород : Издательство БУКЭП, 2011. – 342 с.

7. Касьяненко Т. Г. Преобразование финансовой отчетности предприятия для целей оценки бизнеса [Текст] : учеб. пособ. / Т. Г. Касьяненко. – СПб. : СПбГУЭФ, 2011. – 167 с.

8. Колисник М. Третье измерение тривиального баланса / М. Колисник // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>.

9. Corporate Ethics: A Prime Business Asset / J. Keogh. – Washington, DC: The Business Roundtable, 2009. – 78 p.

10. Куцык П. А. Развитие учетных систем на основе концепций бизнес-аналитики и управления знаниями / П. А. Куцык // Вестник Астраханского государственного технического университета. – 2013. – № 2. – С. 207-213.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА: НЕОБХІДНІСТЬ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність та охарактеризовані методологічні особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Визначено ключові характеристики та об'єкти стратегічного обліку. Запропоновано агрегований алгоритм обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, облікова система, стратегічний облік, управлінське рішення

Kundria-Vysotska O.

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR STRATEGIC DEVELOPMENT OF THE COMPANY: THE NEED AND METHODOLOGICAL PROBLEMS

Summary. The article substantiates the need for methodological features of accounting and analytical strategic development support of the company. The key characteristics and volume of the objects of strategic accounting are determined. An algorithm for aggregate accounting and analytical support of strategic company development is proposed.

Keywords: accounting and analytical software, accounting system, strategic accounting, management decision

1. Вступ

Перехід до управління нового рівня ставить першочерговим завданням створення на підприємстві відповідного обліково-аналітичного забезпечення прийняття перспективних (прогнозних) рішень. Динамічність зовнішнього середовища обумовила збільшення обсягів інформації, її диференціацію та швидку зміну корисності. Раніше високої кваліфікації персоналу планової служби підприємства та наявності системи стратегічної інформації було достатньо для можливості застосування формального підходу до розробки стратегії. Зараз йдеться про виокремлення окремої підсистеми в структурі сучасної облікової системи – стратегічного обліку, як інформаційного забезпечення управління для прийняття стратегічних рішень.

Для успішного виконання функцій у майбутньому керівникам необхідна цілісна інформаційна система, яка відповідає стратегії, а не окремі інструменти, які досі використовувалися переважно для опису минулих подій [1, с. 9].

Таким чином, сьогодні чітко виокреслена проблема розширення “часового діапазону” облікової системи та необхідність напрацювання нового методичного інструментарію, що забезпечував би систему управління як ретро-, так і перспективною інформацією.

Вчені по-різному підходять до проблеми організації стратегічного обліку в межах облікової системи. Зокрема, А. Ф. Коуд розглядає питання створення на підприємствах стратегічного виробничого обліку [2]. В. А. Терехова трактує стратегічний облік як облікову систему, “адаптовану до сучасно-

го виробничого середовища, що включає багатомірну стратегію зв'язків за допомогою каналів поширення і визначення потреб споживачів” [3]. М. А. Вахрушина розглядає питання прийняття стратегічних управлінських рішень на базі сегментарного обліку [4]. Б. Райан розглядає стратегічний облік як єдність фінансового і управлінського обліку [5]. Н. В. Валєбнікова вважає, що управлінський облік включає виробничий облік, власне управлінський облік, сучасний управлінський облік, прогресивний управлінський облік і останні тенденції розвитку управлінського обліку вона пов'язує з стратегічним управлінським обліком [6].

Відповідно, визначеної цілісної концепції стратегічного обліку як інструментарію обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства не досягнуто. Саме це і зумовило змістове наповнення даної статті.

Мета статті – обґрунтувати необхідність та охарактеризувати методологічні особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Визначити ключові характеристики та об'єкти стратегічного обліку. Запропонувати агрегований алгоритм обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства.

2. Обліково-аналітичне забезпечення як інструмент моделювання досягнення стратегічних цілей підприємства

Суттєвим недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства в межах функціонального розподілу праці

на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі. Це значною мірою призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності різних видів обліку один одному, а відповідно – унеможливорює напрацювання єдиної моделі обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Варто зауважити, що розробка інформаційної стратегії передбачає необхідність чіткого окреслення інформаційного середовища (простору) підприємства, формування принципів поведінки підприємства у ньому та механізмів інформаційного забезпечення управління розвитком. Враховуючи неусталеність поняття “інформаційний простір компанії”, доцільним є визначення його змістовного наповнення та значення належного обліково-аналітичного забезпечення. Виконання цього завдання можливе у контексті виокремлення окремих ланок стратегічного процесу як циклічного процесу формування, розробки та реалізації стратегії підприємства на основі відповідного обліково-аналітичного забезпечення, що характеризується спрямованістю на створення особливих характеристик підприємства або підвищення рівня його компетентності у середовищі подібних суб'єктів певної діяльності.

Виходячи з наведеного, побудуємо модель стратегічного процесу у контексті визначення ролі обліково-аналітичного забезпечення як інструменту моделювання досягнення стратегічних цілей (рис.1).



Рис.1. Обліково-аналітичне забезпечення в системі моделювання досягнення стратегічних цілей підприємства

Отже, логічно визнати, що важливою та однією з визначальних компонент стратегічного управління є належне забезпечення його інформацією прогнозного характеру, яка, у свою чергу, продукується належно організованою обліковою системою. Безумовно, це нові підходи, іншими словами – нові об'єктивні умови функціонування стратегічного обліку як інформаційного середовища для

якісно нового рівня управління, продиктовані правилами розвитку бізнесу.

Пропонуємо концептуальний підхід до організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства у контексті системного формування облікових інформаційних потоків шляхом побудови стратегічного обліку, що враховує, з одного боку, нові інформаційно-технічні можливості комп'ютерної техніки, а, з іншого – нові обліково-аналітичні потреби стратегічного менеджменту, пов'язані з отриманням і використанням інформації у фракталах простору та часу.

Створення системи стратегічного обліку на підприємстві повинно супроводжуватися об'єднанням планової та бухгалтерської служб, що сприятиме координації всіх функцій системи управління. Для забезпечення зіставності інформації управлінського й фінансового обліку обліковий процес доцільно організувати на основі інтеграції даних. Виконання традиційного обліку як кількісної оцінки та відображення фактів господарської діяльності значною мірою повинно поглиблюватися аналізом її стану та результатів для розробки прогнозів розвитку підприємства в мінливому конкурентному середовищі.

Методологія стратегічного обліку сьогодні є об'єктом глибоких аналітичних досліджень у контексті логічної дихотомії облікової системи під впливом об'єктивних глобалізаційних процесів. В основі однієї з найпоширеніших методик організації стратегічного обліку на промислових підприємствах лежить балансовий напрям розвитку стра-

тегічного обліку, який набув значного поширення в Німеччині, Австрії, Франції, США. Балансовий напрям стратегічного обліку передбачає, що за початкову точку розробки стратегії беруть бухгалтерський баланс.

На практиці доведено, що відображаючи та узагальнюючи на рахунках очікувані показники господарської діяльності, можна скласти прогнозний

баланс і прогнозний звіт про фінансові результати. Це означає, що рахівництво дає можливість створювати не тільки моделі минулого, але й майбутнього стану. У зв'язку з цим твердження “немає процесів – немає їх інформаційних моделей” [7, с. 89] є помилковим [8, с. 4]. Ми погоджуємося з цим, оскільки “затиснути сучасну модель обліку у ретро-рамках” сьогодні просто неможливо. Облік, як ключова функція управління – це інформаційна система, яку не можна обмежувати жодними “параметрами”, оскільки предмет, об’єкт обліку логічно розширюється у фракталах часу та простору настільки, наскільки цього вимагає сучасне управління. В силу цього актуальною є проблема обґрунтування стратегічного обліку як компоненти облікової системи, що лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, оскільки він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних стратегічних управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням, які приводять до виникнення ризикових та збиткових фактів господарської діяльності.

3. Розробка моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства

Ставлячи за мету розвиток стратегічного обліку, необхідно визначити об’єкти облікового процесу та особливості його організації, іншими словами – окреслити виразні перспективні індикатори (показники) в контексті функціонування підприємства у необхідному зовнішньому середовищі. Саме наявність значного кола невирішених теоретико-методологічних і практичних проблем, пов’язаних із ототожненням облікових даних, їх попередньою аналітичною обробкою та орієнтацією на забезпечення потреб стратегічного менеджменту, потребує проведення подальших досліджень.

На сьогодні залишаються невирішеними методологічні проблемні питання, що стосуються розвитку стратегічного обліку (рис. 2).

До методів стратегічного обліку можна зарахувати: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), моніторингу динаміки вартості підприємства (бренда, марки, бізнесу тощо), методи стратегічного ціноутворення та калькулювання (AB-costing, LC-costing, JIT-costing, target-costing, калькулювання на

основі ланцюга цінностей, PFC-калькулювання), методи стратегічного позиціонування, методи планування та гнучкого бюджетування (flexed budget або flexible budget), система збалансованих показників (BSC), методи стратегічного (SWOT-аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо) та системного аналізу, модель доданої вартості (EVA), відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем та інші.

На сьогодні превалює переконання, що обліково-аналітичне забезпечення стратегічних рішень є єдністю стратегічного обліку та стратегічного аналізу. Останній можна визначити як аналіз зовнішнього оточення та внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, стратегічної позиції та перспектив розвитку.

До стратегічного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних фінансового та управлінського обліку (кожного окремо і загалом). Для стратегічного обліку можуть використовуватись носії інших видів обліку, але в них мають бути передбачені реквізити для прогностичного обліку. Відразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних регістрах (на окремих носіях).

Таким чином, в актуальній площині залишається проблема розробки і адаптації моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Пропонуємо модель обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства (рис. 3).

Для забезпечення різних стратегічних потреб організація обліково-аналітичного забезпечення вимагає відповідного структурування наявної інформації. З цієї точки зору цінними є підходи Л. В. Фролової, яка пропонує виділити наступні блоки: інформація про реальний стан виконання логістичних завдань (дані про наявність, розміщення та рух запасів й логістичних потоків), прогнозна інформація (характеризує поставлені цілі й умови, в яких відбуватиметься прогнозований логістичний процес), нормативно-довідкову інформацію (документи, що регламентують діяльність підприємства та дані про сукупність усіх логістичних операцій),



Рис. 2. Методологічні компоненти стратегічного обліку: напрями досліджень

інформація зворотного зв'язку (дані про відхилення фактичних показників від планових) [9, с. 188] і В. В. Пастухової [10, с. 132], яка пропонує дещо інші блоки: стратегічна інформація для формування стратегії (інформація про стан зовнішнього середовища, прогнозна інформація про розвиток стратегічних зон господарювання, інформація про конкурентну позицію підприємства), інформація для контролю реалізації стратегії (планово-нормативні показники, бюджетна інформація, банк даних про ризики реалізації стратегії), негативна інформація про підприємство. Окрім того, можлива структуризація інформації відповідно до обраних видів обліку. Необхідним є вірне встановлення суб'єкта, предмету й об'єктів організації обліково-аналітичного забезпечення.

За основу можна взяти твердження В. В. Пастухової відносно того, що об'єктом логістичної інформаційної системи виступає процес створення інтерактивної структури інформаційного забезпечення та трансформації логістичних потоків підприємства. Предметом – обґрунтування інтеграції всіх логістичних процесів у системі управління діяльністю підприємства [10, с. 181].

Відповідно, у якості об'єкта організації обліково-аналітичного забезпечення пропонуємо агрегований перелік елементів, що забезпечать процес прийняття стратегічного управлінського рішення, іншими словами – стануть відповідною основою обліково-аналітичного забезпечення, а саме : організаційна структура, стратегія розвитку, виділені бізнес-процеси, інструментарій фінансового, управлінського обліку, облікова політика, система збалансованих показників, показники ефективності центрів відповідальності, документообіг. Логічна інтеграція зазначених елементів дасть можливість напрацювати модель обліково-аналітичного забезпечення стратегічних намірів – методіку стратегічного обліку.

Важливо зазначити, що до системи стратегічного обліку необхідно вводити елементи попередньої аналітичної обробки інформації та забезпечувати її інтеграцію з елементами механізму управління знанням. Це означає, що до методичного інструментарію традиційної облікової системи додаємо інструменти облікового моделювання – інформаційне розширення аналітичних рахунків у контексті стратегічного облікового спостереження, що забезпечить необхідні інформаційні запити будь-яких динамічних можливостей стратегічного розвитку підприємства.

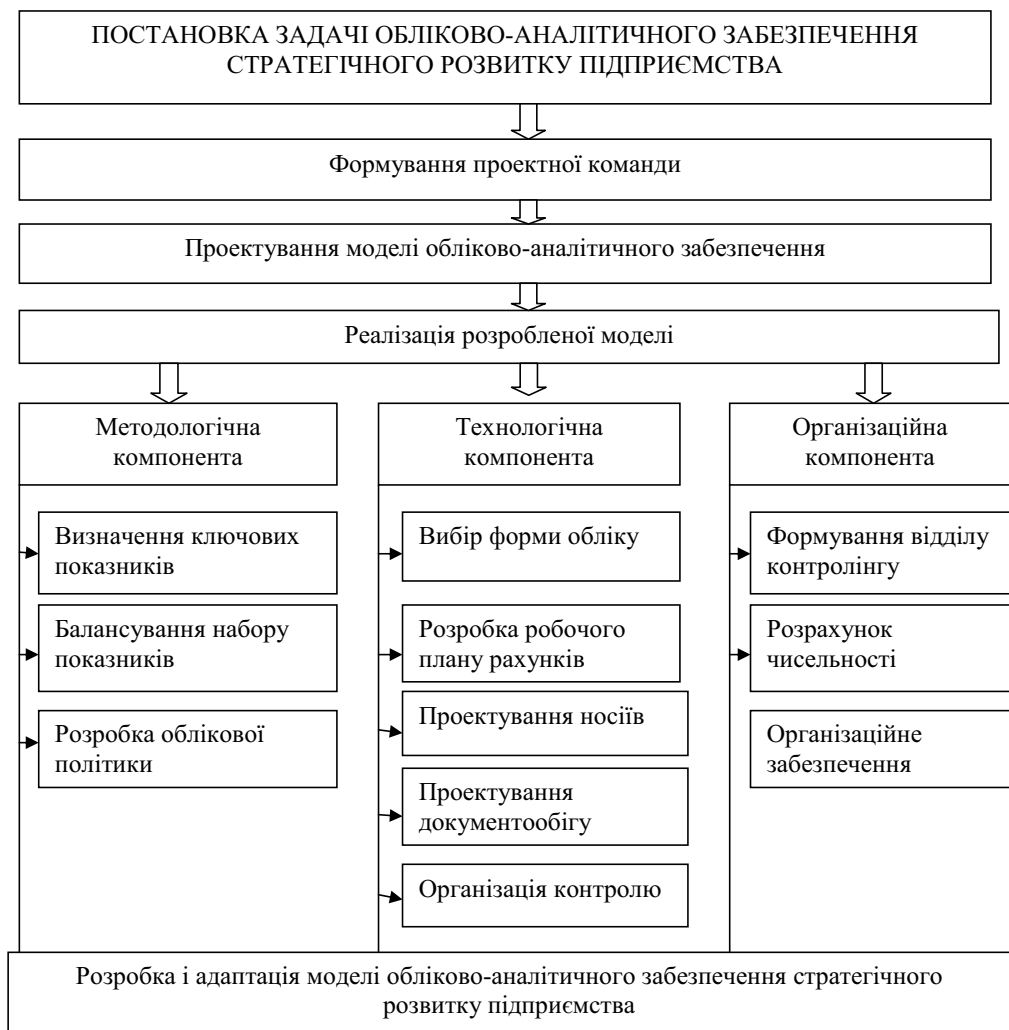


Рис. 3. Агрегований алгоритм обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства

4. Висновки

Який би концептуальний підхід не було обрано, важливим, на нашу думку, є дотримання системного підходу до побудови стратегічного обліку, який визначає послідовність формування його інформації і передбачає, що він є складовою загальної інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка включає фінансовий, управлінський та стратегічний облік.

Безумовно, напрацювання необхідної моделі обліково-аналітичного забезпечення потребуватиме перепроєктування наявних обліково-аналітичних систем на діючому підприємстві, зміни логіки облікового процесу. Але ж така переорієнтація обліку спрямована на підтримку прийняття оптимальних управлінських рішень, що забезпечать успіх.

Зауважимо, що стратегічний облік, як компонента облікової системи, лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, адже він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних прогнозних управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Друкер П. Ф. Информация, которая действительно нужна руководителю [Текст] : науч. изд. / П. Ф. Друкер / Измерение результативности компании ; [пер. с англ.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 9-31.

2. Коуд А. Ф. Бухгалтерский учет: основы теории [Текст] : учеб. пособ. / А. Ф. Коуд. – М. : Экспертное бюро-М, 1997. – 479 с.

3. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9-12.

4. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный отчет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М. А. Вахрушина. – М. : АКДИ, Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.

5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] : практ. пособ. / [пер. с англ. ; под ред. В. А. Микрюкова]. – М. : Аудит, 1998. – 616 с.

6. Валебникова Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53-58.

7. Валуев Б. Про багатоцільовий бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення / Б. І. Валуев // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць ; [відп. ред. В. Г. Лінник]. – К. : КНЕУ, 2006. – С.89-94.

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

9. Фролова Л. В. Механізми логістичного управління торговельним підприємством [Текст] : монографія / Л. В. Фролова. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – 322 с.

10. Пастухова В. В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність [Текст] : монографія / В. В. Пастухова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 302 с.

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Досліджені проблеми комплексного узагальнення результатів коефіцієнтного аналізу фінансової стійкості підприємства. Запропоновано методику розрахунку інтегрального показника фінансової стійкості, яка ґрунтується на використанні методу кваліметрії та продемонстровані можливості її практичного використання.

Ключові слова: фінансовий стан, фінансова стійкість, фінансовий аналіз

Hryniv B.

SOME PROBLEMS OF FINANCIAL STABILITY ANALYSIS METHOD OF ENTERPRISE

Summary. The article aims to research the problems concerning the complex generalization of ratio analysis results of financial stability of an enterprise. A methodology for calculating the integral indicator of financial stability, which is based on the application of the quality control methods, is proposed and the possibility of its practical use is demonstrated.

Keywords: financial condition, financial stability, financial analysis

1. Вступ

У новій економічній ситуації, яка характеризується посиленням конкуренції і загостренням проблеми виживання, зростає значення аналізу фінансової стійкості підприємств. Основне його завдання – вивчення системи показників фінансової стійкості з метою її моніторингу, оцінки та регулювання.

Фінансова стійкість є більш узагальненою характеристикою фінансового стану суб'єкта господарювання, яка виражає його здатність розвивати свою діяльність, зберігаючи задовільну структуру капіталу та динамічну фінансову рівновагу активів і пасивів, що забезпечує нормальну ліквідність і платоспроможність. Аналіз фінансової стійкості є важливою складовою частиною методики аналізу фінансового стану підприємства.

Сформувалось два основні підходи до аналізу фінансової стійкості. Перший передбачає оцінку фінансової стійкості підприємства за абсолютними показниками балансу, а другий базується на розрахунку системи фінансових коефіцієнтів. Коефіцієнтна методика аналізу є ґрунтовнішою, оскільки охоплює ширше коло показників, які всебічно розкривають фінансову стійкість підприємства, вказуючи на її сильні та слабкі місця як з боку фінансового забезпечення, так і фінансового регулювання. Однак і вона має деякі обмеження, пов'язані з різною спрямованістю коефіцієнтів, відмінністю у рівнях допустимих граничних значень, що часто робить неможливим чітке визначення на їх основі типу фінансової стійкості підприємства. Водночас, відсутня і методика комплексного узагальнення результатів коефіцієнтного аналізу, яка б давала можливість на основі системи фінансових коефіцієнтів

знаходити інтегральний показник фінансової стійкості підприємства на звітну дату.

Мета статті – висвітлити проблеми вдосконалення методики комплексного узагальнення результатів коефіцієнтного аналізу фінансової стійкості підприємства та розглянути існуючі підходи до їх вирішення; запропонувати й обґрунтувати нову методику розрахунку інтегрального коефіцієнта фінансової стійкості на основі методу кваліметрії та показати можливості її практичного застосування в аналізі.

2. Методики аналізу фінансової стійкості підприємства: теоретичний коментар

В економічній літературі сформувалось декілька підходів до знаходження узагальнюючого показника фінансового стану підприємства. Найчастіше для його розрахунку пропонують застосовувати спосіб відстаней. Можливості його використання для рейтингової оцінки фінансового стану підприємств ґрунтовно досліджено А. Д. Шереметом, Р. С. Сайфуліним і Є. В. Негашовим [1, с. 179-192]. Різні модифікації способу відстаней для рейтингової оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання пропонують застосовувати Ю. С. Цал-Цалко [2, с. 530-533], Г. О. Крамаренко [3, с. 227-228] та ін.

Спосіб відстаней є одним із відомих в економічному аналізі прийомів детермінованої комплексної оцінки, який ґрунтується на знаходженні відстані *i*-ого підприємства в *n*-мірному просторі від підприємства-еталону, або, для більшої зручності, від початку координат, з наступним ранжуванням підприємств за цим інтегральним показником. При цьому координати підприємства-еталону формуються з найкращих значень показників підприємств, охоплених рейтинговою оцінкою. З огляду

на це, спосіб відстаней можна застосовувати лише для рейтингової оцінки результатів діяльності підприємств у просторі (у порівнянні з іншими підприємствами). Однак він не придатний для знаходження інтегрального показника результатів діяльності окремого підприємства в часі (за періоди чи на звітні дати, якщо це стосується фінансового стану).

В аналізі господарської діяльності для знаходження інтегрального показника зміни результатів діяльності підприємства за звітний період іноді застосовують статистичний прийом розрахунку середньої геометричної з дробу, у чисельнику якого добуток темпів зміни за звітний період показників, позитивною тенденцією яких є зростання, а в знаменнику – добуток темпів зміни показників, позитивною тенденцією яких є зменшення. Окремі автори пропонують застосовувати цей аналітичний інструмент також і для розрахунку інтегрального показника зміни фінансового стану підприємства [4, с. 113-115].

Необхідно зауважити, що за умови обгрунтованого вибору системи показників пропонується методика дає можливість оцінити зміни у фінансовому стані підприємства за звітний період у сторону покращення чи погіршення. Однак, при цьому за базу для порівняння береться фінансовий стан підприємства у попередньому періоді, який прирівнюється до одиниці, незалежно від того, яким він був: кризовим, нестійким, нормальним чи абсолютним. Крім цього, не враховуються вагомості показників, включених у систему оцінки, та їх гранично допустимі значення. Тому прийнята в цій методиці база для порівнянь є недостатньою для визначення типу фінансової стійкості підприємства. З огляду на зазначене, розглянута методика не знайшла практичного застосування.

Проведений аналіз існуючих підходів до знаходження узагальнюючого показника фінансового стану підприємства показав, що вони не забезпечують можливості його розрахунку і визначення типу фінансової стійкості на звітну дату. Це спонукає до пошуку нових способів вирішення цієї проблеми.

Для знаходження інтегрального показника фінансової стійкості підприємства, на наш погляд, доцільніше застосовувати метод кваліметрії. Його давно застосовують в аналізі для знаходження інтегрального показника рівня обслуговування покупців у магазині [5, с. 148], а також для рейтингової оцінки банків (методика Кромонава) [6, с. 200]. Сутність даного методу полягає в тому, що

вагомості часткових показників (субкоефіцієнтів), за якими знаходять узагальнюючий показник, визначають методом експертних оцінок у частках одиниці або балах, сума яких, відповідно, повинна дорівнювати одиниці або 100.

Застосування цього підходу в аналізі фінансової стійкості потребує попереднього вирішення ще двох завдань, пов'язаних із класифікацією типів фінансової стійкості підприємства і відбором ключових фінансових коефіцієнтів, які її всебічно характеризують.

В економічній літературі немає спільності думок щодо класифікації типів фінансової стійкості підприємства. Так, Г. В. Савицька виділяє три типи фінансової стійкості: стійкий фінансовий стан, нестійкий і кризовий [7, с. 571]. А. Д. Шеремет, Р. С. Сайрулін і Є. В. Негашов ідентифікують чотири її типи: абсолютна стійкість, нормальна стійкість, нестійкий фінансовий стан, кризовий фінансовий стан [1, с. 156-157]. Таку ж класифікацію типів фінансової стійкості підприємства пропонують В. В. Бочаров [8, с. 113], Л. А. Костирко [9, с. 226] та ін. М. С. Абрютіна пропонує виділяти ще і диференційовану шкалу фінансової стійкості підприємства, яка має п'ять рангів: суперстійкість, достатня стійкість, рівновага, напруженість, стан ризику [10, с. 107-108]. Така детальна диференціація типів фінансової стійкості, безперечно, має певне наукове значення. Однак, в практиці аналітичної роботи прийнято виділяти три або, здебільшого, чотири типи фінансової стійкості, показані на рис. 1.

Перший і другий типи фінансової стійкості характерні для нормального фінансового стану підприємства, а третій і четвертий – для нестійкого та кризового. Зовнішнім проявом фінансової стійкості є його платоспроможність, яка залежить від ступеня ліквідності активів підприємства. Отже, фінансова стійкість, як більш узагальнена характеристика фінансового стану підприємства, певною мірою охоплює також показники ліквідності і платоспроможності.

Для інтегральної оцінки фінансової стійкості мають бути відібрані тільки основні коефіцієнти, які всебічно характеризують фінансовий стан підприємства. Вони повинні мати однаковою економічну спрямованість із позитивною тенденцією на збільшення. Перелік відібраних фінансових коефіцієнтів, рівні їх вагомості в системі комплексної оцінки фінансової стійкості, а також загальноприйняті мінімально допустимі значення наведені у табл. 1.

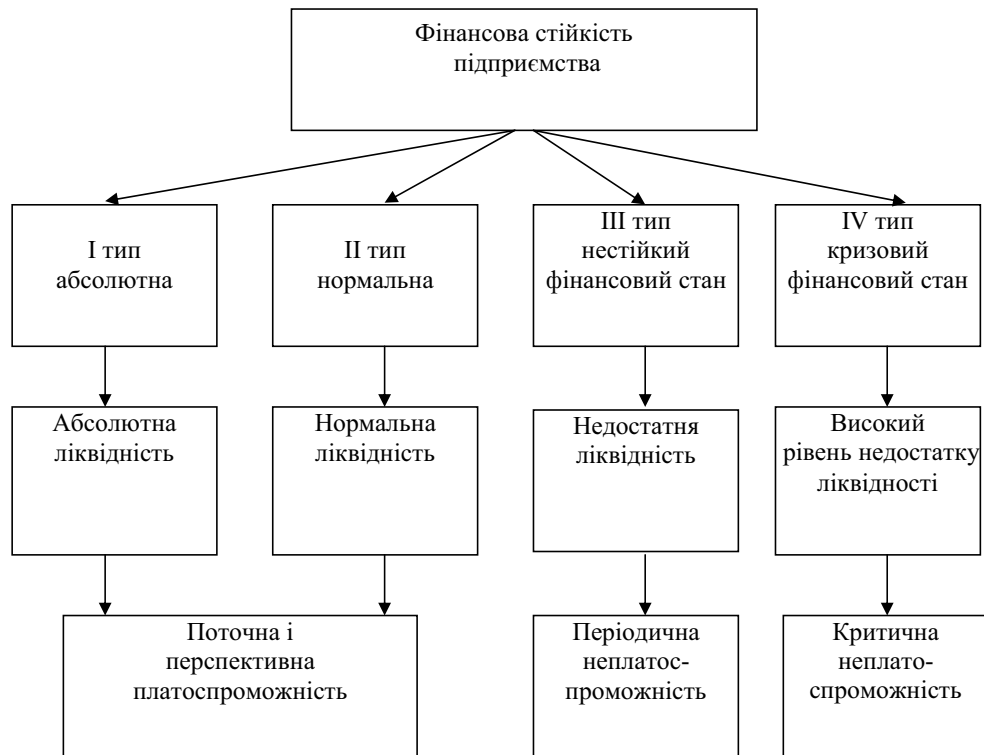


Рис. 1. Типи фінансової стійкості, ліквідності і платоспроможності підприємства
(сформовано автором)

Наведені фінансові коефіцієнти найбільш узагальнено характеризують фінансовий стан підприємства. Вони відображають структуру його пасивів (K_A), стан фінансової рівноваги активів (K_{COA}) і пасивів (K_{MBK}), а також ліквідність ($K_{PД}$) та платоспроможність ($K_{ЗП}$).

Очевидно, що система показників фінансової стійкості не обмежується наведеними показниками. В аналізі застосовують й інші фінансові коефіцієнти, наприклад: коефіцієнт залучення зобов'язань,

коефіцієнт інвестування, коефіцієнт самофінансування запасів та інші. Однак, вони не є основними, а використовуються, здебільшого, для уточнення і доповнення основних. Для уникнення дублювання другорядні показники не можуть застосовуватись із метою розрахунку інтегрального показника фінансової стійкості підприємства.

При цьому не можна також приймати до уваги і показники, які виражають дотримання передумов фінансової стійкості підприємства (коефіцієнти

Таблиця 1

Система основних показників для інтегральної оцінки фінансової стійкості підприємства
(сформовано автором)

Показники	Рівень вагомості	Мінімально допустиме значення	Формула для розрахунку показника	Умовні позначки
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), K_A	0,25	$\geq 0,5$	$\frac{BK}{BB}$	BK – власний капітал, тис. грн; BB – валюта балансу, тис. грн
Коефіцієнт маневреності власного капіталу, K_{MBK}	0,12	$\geq 0,2$	$\frac{BOK}{BK}$	BOK – власний оборотний капітал, тис. грн
Коефіцієнт самофінансування оборотних активів, K_{COA}	0,21	$\geq 0,5$	$\frac{BOK}{OA}$	OA – оборотні активи, тис. грн
Коефіцієнт розрахункової ліквідності, $K_{PД}$	0,17	$\geq 0,7$	$\frac{DЗ + ПФІ + ГР}{ПЗ}$	$DЗ$ – поточна дебіторська заборгованість, тис. грн; $ПФІ$ – поточні фінансові інвестиції, тис. грн; $ГР$ – гроші та їх еквіваленти, тис. грн; $ПЗ$ – поточні зобов'язання та забезпечення, тис. грн
Загальний коефіцієнт покриття, $K_{ЗП}$	0,25	$\geq 2,0$	$\frac{OA}{ПЗ}$	–

рентабельності, оборотності капіталу тощо). Вони є факторними показниками фінансового стану, які розраховують за період, а тому є неспівставними з коефіцієнтами фінансової стійкості, які характеризують фінансовий стан підприємства як результат діяльності на звітну дату.

Зауважимо, що дотримання передумов фінансової стійкості доцільніше вивчати на першому етапі аналізу фінансового стану, застосовуючи для цього нормативні динамічні моделі стратегічного регулювання фінансової стійкості підприємства [4, с. 284-293]. З цією метою можуть застосовуватись також і рекурсивні моделі оцінки ймовірності банкрутства (моделі Альтмана, Тафлера, Спрінгейта, Фулмера та ін.).

З урахуванням цих зауважень, інтегральний показник фінансової стійкості підприємства ($K_{\text{ІФС}}$) варто визначати на основі наведених в табл. 1 показників за формулою:

$$K_{\text{ІФС}} = 0,25 K_A / 0,5 + 0,12 K_{\text{МВК}} / 0,2 + 0,21 K_{\text{СОА}} / 0,5 + 0,17 K_{\text{РЛ}} / 0,7 + 0,25 K_{\text{ЗП}} / 2,0.$$

В чисельнику формули перед кожним субкоефіцієнтом наведено показники їх вагомості, а в знаменнику – їх загальноприйняті мінімальні нормативні значення, необхідні для забезпечення фінансової стійкості підприємства. Очевидно, що у випадку, якщо фактичні значення кожного з цих субкоефіцієнтів відповідатимуть нормативним значенням, то інтегральний коефіцієнт буде дорівнювати одиниці, а коли вони їх перевищуватимуть, то він буде більшим від одиниці.

Апробація цієї методики на практиці показала її придатність для інтегральної оцінки фінансової стійкості. Так, якщо значення $K_{\text{ІФС}} \geq 1$, то підприємство на звітну дату має абсолютну фінансову стійкість.

Якщо значення $K_{\text{ІФС}}$ знаходиться в інтервалі $1 > K_{\text{ІФС}} > 0,7$, то фінансова стійкість нормальна або близька до нормальної.

Якщо значення $K_{\text{ІФС}}$ в інтервалі $0,7 > K_{\text{ІФС}} > 0,5$, то фінансова рівновага підприємства порушена, але за поліпшення управління може бути відновлена.

Якщо значення $K_{\text{ІФС}} < 0,5$, то фінансовий стан підприємства є кризовим.

3. Методика аналізу фінансової стійкості підприємства: емпіричні результати

Результати розрахунку інтегрального показника фінансової стійкості з використанням запропонованої методики за даними балансу одного із споживчих товариств Райспоживспілки Жовківського району наведено у табл.2.

Дані табл. 2 свідчать, що споживчому товариству на початок року не вистачало власного капіталу для фінансування оборотних активів. У зв'язку з відсутністю ВОК на цю дату не були розраховані коефіцієнти маневреності власного капіталу ($K_{\text{МВК}}$) і самофінансування оборотних активів ($K_{\text{СОА}}$). Відновлення часткового самофінансування оборотних активів і позитивна динаміка фінансових коефіцієнтів у звітному році свідчать про деяке покращення фінансової рівноваги між активами і пасивами підприємства. Інтегральний коефіцієнт фінансової стійкості зріс з 0,563 пункту на початок року до 0,783 пункту на кінець. Порівняння отриманих результатів із наведеною вище нормативною шкалою свідчить, що фінансовий стан товариства на початок року був нестійким, а на його кінець – близьким до нормального.

Отже, запропонована методика узагальнення результатів коефіцієнтного аналізу дає можливість кількісно виразити та чітко ідентифікувати тип фінансової стійкості підприємства. Разом з тим, необхідно зауважити, що підприємства різних видів економічної діяльності (наприклад, торгівлі і машинобудування) мають значні відмінності в структурі капіталу та його оборотності. Тому на підприємствах галузей із значно вищою оборотністю капіталу нормальна фінансова стійкість може бути забезпечена і за дещо нижчих значень фінансових коефіцієнтів, ніж це передбачено загальноприйнятими нормативами.

З огляду на це, нормативні значення субкоефіцієнтів у формулі розрахунку $K_{\text{ІФС}}$ для підприємств окремих видів економічної діяльності можуть бути уточненими з урахуванням галузевих особливостей їх фінансів. Крім цього, у модель розрахунку $K_{\text{ІФС}}$ можуть бути введені нові субкоефіцієнти, які не дублюють основні. Значущість окремих фінансових коефіцієнтів у загальному рівні фінансової стій-

Таблиця 2

Динаміка основних показників, які характеризують фінансову стійкість споживчого товариства у звітному році

Показники	На початок року	На кінець року	Відхилення (+,-)	Індекси динаміки
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), K_A	0,826	0,874	+0,048	1,058
Коефіцієнт маневреності власного капіталу, $K_{\text{МВК}}$	–	0,022	+0,022	–
Коефіцієнт самофінансування оборотних активів, $K_{\text{СОА}}$	–	0,130	+0,130	–
Коефіцієнт розрахункової ліквідності, $K_{\text{РЛ}}$	0,221	0,552	+0,331	2,498
Загальний коефіцієнт покриття, $K_{\text{ЗП}}$	0,764	1,150	+0,386	1,505
Інтегральний коефіцієнт фінансової стійкості, $K_{\text{ІФС}}$	0,563	0,783	+0,220	1,391
Тип фінансової стійкості	нестійкий	близький до нормального	–	–

кості підприємства з часом також може бути переглянута, однак їх сума повинна залишатися незмінною і дорівнювати одиниці.

4. Висновки

Існуючі підходи до узагальнення результатів аналізу фінансового стану підприємства і його найбільш узагальненої характеристики – фінансової стійкості непридатні для розрахунку інтегрального показника та визначення на його основі типу фінансової стійкості. Тому існує необхідність в пошуку нових підходів до вирішення цієї проблеми.

Запропонована методика інтегральної оцінки, яка ґрунтується на застосуванні методу кваліметрії і враховує вагомість показників та їх граничні нормативні значення, дає можливість кількісно узагальнювати результати коефіцієнтного аналізу фінансової стійкості підприємства, визначати її тип, проводити необхідні порівняння як в часі, так і просторі. Впровадження цієї методики сприятиме підвищенню рівня формалізації аналітичних процедур, що є необхідною передумовою комп'ютеризації процесів аналізу.

Подальші дослідження цієї проблеми пов'язані з розробкою теоретико-методичних засад формування системного нормативу фінансової стійкості підприємства на базі застосування непараметричної статистики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу [Текст] : учебн. пособие / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин, Е. В. Негашев. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 208 с.

2. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз [Текст] : підручник / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.

3. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз [Текст] : підручник / Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.

4. М'яких І. М. Оцінка фінансового стану підприємств як критерій прийняття управлінських рішень / І. М. М'яких // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : матеріали 2-ї Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 29 берез. 2013 р. [відп. за вип. : проф. Куцик П. О.] – Львів : ЛКА. – 176 с. – С. 113-115.

5. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності [Текст] : навч. посібник / Б. В. Гринів. – [2-ге вид. перероб. та доп.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 392 с.

6. Тиркало Р. І. Фінансовий аналіз комерційного банку: основи теорії, експрес-діагностика, рейтинг [Текст] : навч. посібник / Р. І. Тиркало, З. І. Шиволок. – К. : Слобожанщина, 1999. – 236 с.

7. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст] : навч. посібник / Г. В. Савицька. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 668 с.

8. Бочаров В. В. Комплексный финансовый анализ [Текст] : учебн. пособие / В. В. Бочаров. – СПб : Питер, 2005. – 432 с.

9. Костирко Л. А. Діагностика потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства [Текст] : монографія. / Л. А. Костирко. – [2-ге вид. перероб. та доп.]. – Х. : Фактор, 2008. – 336 с.

10. Абрютіна М. С. Финансовый анализ коммерческой деятельности [Текст] : учебн. пособие / М. С. Абрютіна. – М. : Финпресс, 2002. – 176 с.

ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕМАТИЧЕСКОГО МОДЕЛИРОВАНИЯ ДЛЯ АНАЛИЗА НА ПОДГОТОВИТЕЛЬНОМ ЭТАПЕ ИНВЕСТИЦИОННО- СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация. В статье определена возможность использования математического моделирования на подготовительном этапе инвестиционно-строительной деятельности. Комплексное использование математического и бухгалтерского моделирования позволяет спроектировать влияние каждого отдельного заказа или совокупности работ на стоимость акционерного капитала строительной компании, что позволяет принимать обоснованные экономические решения.

Ключевые слова: прогнозирование, математическое моделирование, бухгалтерское моделирование, строительство, экономическое моделирование

Зимакова Л. О., Зубова Н. Г.

МОЖЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕМАТИЧНОГО МОДЕЛЮВАННЯ ДЛЯ АНАЛІЗУ НА ПІДГОТОВЧОМУ ЕТАПІ ІНВЕСТИЦІЙНО-БУДІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Анотація. У статті визначено можливість використання математичного моделювання на підготовчому етапі інвестиційно-будівельної діяльності. Комплексне використання математичного та бухгалтерського моделювання дозволяє спроектувати вплив кожного окремого замовлення або сукупності робіт на вартість акціонерного капіталу будівельної компанії, що дозволяє приймати обґрунтовані економічні рішення.

Ключові слова: прогнозування, математичне моделювання, бухгалтерське моделювання, будівництво, економічне моделювання

Zimakova L., Zubova N.

POSSIBILITIES OF THE MATHEMATICAL MODELING APPLICATION FOR THE ANALYSIS OF INVESTMENT AND CONSTRUCTION ACTIVITIES AT THE PREPARATORY STAGE

Summary. The article outlines the possibilities of the mathematical modeling application of investment and construction activities at the preparatory phase. The integrated use of the mathematical and accounting modeling allows to predict the influence of each separate order or a range of operations on the value of the share capital of a construction company, which allows to make well-grounded economic decisions.

Keywords: prediction, mathematical modeling, accounting modeling, construction, economic modeling

1. Введение

В современных условиях коммерческая организация ориентируется в своей работе на высокоэффективные виды деятельности, обеспечение высоких темпов роста, диверсификацию товарной продукции и услуг, повышение их качества, позиционирование на перспективных сегментах рынка и другие жизненно важные направления развития. Все это предопределяет необходимость функционирования интегрированной методической и инструментальной базы, включающей в себя комплекс важнейших элементов, среди которых можно выделить планирование, учет, контроль и анализ.

Специфика строительного бизнеса предполагает необходимость принятия быстрых решений [9]. В ходе проведения тендеров решения должны приниматься в течение 10 минут; время проведения тендеров ограничивается одним рабочим днём, то есть непрерывно он может продолжаться 9 часов. Следовательно, до и в процессе проведения торгов необходимо просчитать все различные варианты, в первую очередь, цен по договорам. Поэтому, целесообразным в процессе анализа возможных вариантов управленческих решений является использование методов, позволяющих определить скрытые резервы. К таким методам можно отнести: кластерный анализ и пооперационное планирова-

ние, то есть использование элементов метода Activity Based Costing (ABC), а также математическое моделирование.

Цель статьи – обоснование возможности использования методов математического моделирования, позволяющих определить скрытые резервы, в процессе анализа альтернативных вариантов управленческих решений на подготовительном этапе строительной деятельности.

2. Кластерный анализ и пооперационное планирование для управленческих решений

Характерной особенностью современных условий хозяйствования является расширение горизонтальных связей в строительной отрасли. В частности, В. В. Бузырев отмечает, что строительный хозяйствующий субъект – это сложная многоуровневая система, состоящая из нескольких функциональных подсистем: технологической, производственной, материально-технической, кадровой, управления, инвестиционно-финансовой, сбыта [4]. Отсутствие какой-либо составляющей в данной системе приводит к удорожанию строительных услуг или к сбоям в работе.

Системность исследуемых строительных объектов обуславливает в процессе анализа возможных вариантов управленческих решений использование кластерного анализа и пооперационного планирования как методов, позволяющих определять скрытые резервы строительных организаций.

Использование кластерного анализа* в сочетании с анализом видов деятельности предполагает, что в основу выделенных строительных организаций должен быть положен вариативный набор определенных характерных признаков (численность сотрудников, количество осуществляемых видов работ, наличие в собственности специальной техники и др.). Далее, на основе дисперсионного анализа, необходимо определить правильность выбранных признаков. Для этого необходимо последовательно осуществить следующие процедуры.

1. Для каждой из выделенных групп необходимо рассчитать групповую дисперсию (σ_i^2), которая характеризует колебания признака внутри группы.

2. Определить среднюю внутригрупповую дисперсию по формуле:

$$\sigma^2 = \frac{\sum \sigma_i^2 \cdot n_i}{\sum n_i} \quad (1)$$

3. Учитывая, что внутри каждой группы хозяйствующие субъекты могут осуществлять определённый набор видов деятельности (m) и видов работ (n), произвести расчёт среднего значения для каждой группы. Классификацию видов деятельности и видов работ целесообразно проводить на основе

* Кластер-это сеть независимых производственных и (или) сервисных фирм, включая поставщиков, создателей технологий и ноу-хау, связывающих рыночных институтов и потребителей, взаимодействующих друг с другом.

выделения видов и подвидов деятельности ОКВЭД 45 “Строительство”.

Для этого необходимо использовать следующие формулы:

$$\bar{Q}_{cp.i} = \frac{\sum_{j=1}^n Q_i}{n}, \quad (2)$$

где $\bar{Q}_{cp.i}$ – среднее количество осуществляемых видов работ по каждому виду деятельности в исследуемой группе сопоставимых строительных организаций;

n – общее количество осуществляемых видов работ.

$$\bar{Q}_{общ.} = \frac{\sum_{j=1}^m \bar{Q}_{cp.i} \cdot n_i}{\sum_{j=1}^m n_i}, \quad (3)$$

где $\bar{Q}_{общ.}$ – среднее количество осуществляемых видов деятельности в исследуемой группе сопоставимых строительных организаций;

m – количество осуществляемых видов деятельности с учетом возможных видов выполняемых работ.

4. Расчёт межгрупповой дисперсии осуществляют по формуле:

$$\bar{\delta}^2 = \frac{\sum (\bar{Q}_{cp.i} + \bar{Q}_{общ.}) \cdot n_i}{\sum n_i} \quad (4)$$

Она показывает вариацию признака, которая проявляется под воздействием фактора, положенного в основание группировки.

5. На основе правил сложения дисперсий проверяем правильность выбора факторного признака:

$$\sigma^2 = \bar{\delta}^2 + \sigma^2 \quad (5)$$

6. Расчёт эмпирического корреляционного отношения производим по формуле:

$$\eta = \sqrt{\frac{\bar{\delta}^2}{\sigma^2}} \quad (6)$$

Чем ближе рассчитанное эмпирическое корреляционное отношение к 1, тем более сильная связь между признаками фактора, выбранного в качестве основания группы, и он полностью определяет вариацию признака внутри групп.

7. Если выборка и группировка произведены правильно, следовательно, необходимо рассчитать риск возникновения отклонения количества прогнозируемых видов деятельности и работ от среднего значения по группе, к которой отнесён исследуемый хозяйствующий субъект:

$$\sigma^2 = \frac{\sum_{i=1}^n (\bar{Q}_{cp.i} - \bar{Q}_{общ.})^2}{m}, \quad (7)$$

где σ^2 – оценка риска возникновения отклонения.

Не менее действенным методом, предоставляющим необходимую информацию для принятия управленческих решений в строительных организациях, является пооперационное планирование.

При использовании пооперационного планирования (элементов метода Activity Based Costing (ABC)), выделяется несколько возможных методов

составления сметных расчётов в строительной организации: базисно-индексный, ресурсно-индексный, ресурсный, ресурсно-ранжирный, базисно-компенсационный, повременный, аналоговый.

Исследования предприятий строительной отрасли позволили сделать вывод о том, что на подготовительном этапе данного вида деятельности наиболее целесообразным является ресурсный метод. Он предполагает составление сметы на основе фирменных сметных или индивидуальных сметных нормативов. При этом рассматриваются все необходимые ресурсы с учётом специфических особенностей строительной организации (используемой техники, организации труда, квалификации персонала и т. п.), выраженные в натуральных измерителях: материальные, трудовые, транспортные (расстояния и способы доставки ресурсов на место строительства), энергетические (на технологические цели), технические (состав и времена эксплуатации строительных машин), и действующие на определённую дату стоимостные измерители (цена материалов, тарифы, ставки и т.п.).

Необходимо отметить, что, не смотря на то, что ресурсный метод является сложным и трудоёмким (из исследуемых 30-ти предприятий строительной отрасли только 2, специализирующихся на строительстве автомобильных дорог и использующих дорогостоящую технику, применяют ресурсный метод), он является единственным, позволяющим проводить точные расчёты и управлять стоимостью на преддоговорной стадии инвестиционно-строительной деятельности.

3. Использование математического моделирования в системе принятия управленческих решений

Специфические особенности сметного (нормативно-регулируемого) планирования в строительстве и возможности существенных отличий планируемых расходов конкретной организации от нормативно-регулируемых расценок, обуславливают необходимость проведения серьёзных математических расчётов с целью их использования при принятии управленческих решений. При этом предполагается использование эконометрического моделирования. Оно предполагает использование систем уравнений (в данном случае, построенное на основе выделения постоянных и переменных материальных и трудовых затрат для проведения конкретных операций) на основе расчёта стоимости каждой операции с учётом своих особенностей: используемого оборудования, трудового персонала. Кроме этого возможно использование аналитических моделей планово-контрольных расчётов, основанных на оценочных показателях деятельности, используемых для целей управленческого учёта. Данная модель может быть использована как простейшая составляющая математического моделирования. При этом наибольшее значение будет иметь модель прибыли от продаж:

$$EBIT_t = \sum_{j=1}^n Q_{sales_{jt}} \cdot (P_{sales_{jt}} - VC_{jt}) - FC_{it}, \quad (8)$$

где EBIT_t – прибыль от продаж;

$Q_{sales_{jt}}$ – объем продаж *i-ой* услуги;

$P_{sales_{jt}}$ – цена продажи *i-ой* услуги;

VC_{jt} – переменные затраты на оказание *i-ой* услуги;

FC_{jt} – постоянные затраты в рамках временного диапазона релевантности *i-ой* услуги;

OE – прочие накладные расходы [1, с. 54].

В ходе анализа выявляются направления возможного появления дополнительного эффекта. Основная проблема в том, что его наличие не только должно предполагаться, но и рассчитываться.

Оценим возможность получения дополнительного эффекта от совместного использования оборудования, персонала для нескольких продуктов или видов деятельности, сокращения дублирующих делов и производств.

Снижение издержек приводит к сокращению времени на строительство отдельных объектов, что влечёт снижение постоянных затрат в рамках временного диапазона релевантности и прочих расходов, относящихся к определённому строительному объекту.

В строительстве в состав затрат временного диапазона релевантности входят затраты на эксплуатацию специальной техники, которые могут быть представлены в виде формулы:

$$FC_t = A_t + \sum_{i=1}^n ZC_i, \quad (9)$$

где FC – затраты на механизмы и оборудование в период *t*;

A_t – сумма амортизации в период *t*;

ZC_i – эксплуатационные расходы на спецтехнику при оказании услуг;

n – количество оказываемых спецтехникой услуг в период.

Сумму амортизационных отчислений спецтехники в период *t* можно описать формулой:

$$A_t = \frac{OC}{N}, \quad (10)$$

где OC – первоначальная стоимость основного средства;

N – период эксплуатации основного средства.

Основываясь на том, что расходы на строительные машины и механизмы связаны с количеством оказываемых услуг (*n*) и со временем на оказание услуги (*T*), затраты, приходящиеся на одну услугу, рассчитываем по формуле:

$$FCq = \frac{At}{n} + \sum_{i=1}^n ZCi \div t \times T, \quad (11)$$

где *T* – время на оказание одной услуги;

t – возможное время эксплуатации машин и механизмов в рассматриваемом периоде.

Отсюда следует, что при расчёте затрат на машины и оборудование на одну услугу их размер будет сокращаться при росте количества оказываемых услуг за счёт перераспределения общей суммы амортизационных отчислений.

4. Выводы

Расширение горизонтальных связей и системность исследуемых объектов в строительной отрасли

ли обуславливает использование в процессе анализа возможных вариантов управленческих решений кластерного анализа, пооперационного планирования и математического моделирования как методов, позволяющих определять скрытые резервы организаций.

Использование кластерного анализа предполагает, что в основу выделенных строительных организаций должен быть положен вариативный набор определённых характерных признаков, правильность отбора которых определяют с помощью дисперсионного анализа.

Использование на подготовительном этапе строительной деятельности ресурсного метода предполагает составление сметы на основе фирменных сметных или индивидуальных сметных нормативов всех необходимых ресурсов с учётом специфических особенностей организации.

Приёмы и методы математического моделирования позволяют более полно и качественно оценивать последствия принятия отдельно взятого управленческого решения и комплекса решений на преддоговорной стадии, что в целом оказывает положительное влияние на финансовые результаты строительной организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гареев Б. Р. Моделирование как метод бухгалтерского управленческого учёта и финансового контроллинга / Б. Р. Гареев // *Управленческий учёт*. – 2013. – № 8. – С. 51-57.

2. Дойль П. Маркетинг, ориентированный на стоимость [Текст] : практ. изд. / П. Дойль ; [пер. с англ. ; под ред. Ю. Н. Каптуревского]. – СПб : Питер, 2001. – 480 с.

3. Зимакова Л. А. Основные подходы к формированию системы стратегического управленческого учёта / Л. А. Зимакова // *Экономический анализ : теория и практика*. – 2011. – № 22. – С. 24-29.

4. Экономика строительства [Текст] : учеб. пособие / [под ред. В. В. Бузырева]. – [3-е изд.]. – СПб. : Питер, 2009. – 416 с.

5. Шувалов И. А. Математическое моделирование конкурентоспособности микроэкономических систем / И. А. Шувалов, Е. А. Семенчин // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.science-education.ru/pdf/2013/4/304.pdf>.

6. Габрин К. Э. Анализ использования суперкомпьютерных технологий в социально-экономических задачах и разработка концепции моделирования инновационной деятельности в строительстве / К. Э. Габрин, И. Г. Шепелев // *Современные исследования социальных проблем*. – 2012. – № 3 (11) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.sisp.nkras.ru>.

7. Елфимов В. В. Оценка деятельности организаций строительства при помощи системы сбалансированных показателей / В. В. Елфимов // *Вестник ОрелГИЭТ*. – 2013. – № 2 (24) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.orelgiet.ru/docs/pdf/sec/18_elfimov.pdfhttp.

8. Савицкая Г. В. Анализ эффективности предприятия: методологические аспекты [Текст] : монография / Г. В. Савицкая. – М. : Новое знание, 2004. – 159 с.

9. Асаул А. Н. Интегративное управление в инвестиционно-строительной сфере [Текст] : науч. изд. / [А. Н. Асаул, В. П. Грахов и др. ; под ред. А. Н. Асаула]. – СПб. : Гуманистика, 2007. – 248 с.

10. Донцова Л. В. Экономико-математическое моделирование процессов инвестиционно-строительной деятельности / Л. В. Донцова // *Менеджмент в России и за рубежом*. – 1999. – № 1 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://masters.donntu.edu.ua/2007/kita/ismail/librar/metod5.htm>.

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЖКГ В ПЕРІОД ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ГАЛУЗЬЮ

***Анотація.** Досліджено еволюцію системи управління житлово-комунальним господарством. Запропоновано методику комплексної оцінки ефективності управління, апробація якої на матеріалах підприємств житлово-комунальної сфери дозволила виявити стимулюючий вплив конкуренції на економічну активність суб'єктів господарювання, підтверджуючи доцільність ринкових перетворень у системі ЖКГ.*

Ключові слова: житлово-комунальне господарство, конкуренція, ресурсомісткість, ефективне управління

Zazerska V., Yurchyk V.

MANAGEMENT EFFECTIVENESS EVALUATION OF THE MUNICIPAL UTILITIES IN TRANSFORMATION OF THE BRANCH MANAGEMENT SYSTEM

***Summary.** The evolution of the system of housing and communal services is investigated. The method of management effectiveness evaluating, tested on materials of housing and communal services, enabled the identification of the stimulating effect of competition on the economic activity of economic entities, confirming the appropriateness of market reforms in the utilities system is proposed.*

Keywords: utilities, competition, resource-intensive, efficient management

1. Вступ

Підприємства житлово-комунального господарства (далі – ЖКГ) складають найважливіший елемент регіональної інфраструктури, обслуговуючи як середовище проживання людини, так і місця використання його трудового потенціалу у формі підприємств виробничої та невиробничої сфер. Водночас, вартість житлово-комунальних послуг (далі – ЖКП) відображається на платоспроможності населення та суб'єктів господарювання, впливає на кон'юнктуру споживчого і ресурсного ринків та характеризує пряму залежність сфери ЖКГ від загального стану економіки.

Різні аспекти проблеми підвищення ефективності діяльності підприємств системи ЖКГ розглядали А. І. Безлюдов [1], В. В. Бузирев [2], Д. М. Жуков [3], В. С. Чекалін [3] та ін. Однак, у Республіці Білорусь досі немає нормативно-методичних інструментів, які б дозволяли на базі наявної звітності та з урахуванням макрофакторів здійснювати якісне обґрунтування доцільності процесів демонополізації окремих підприємств галузі та напрямів їх самостійного функціонування на галузевому ринку.

Мета статті – розробити алгоритм комплексної оцінки ефективності управління та його апробація на основі даних підприємств ЖКГ Брестської області у трансформаційний період.

2. Генезис системи управління ЖКГ

За часів планово-адміністративної економіки система ЖКГ будувалася на принципі подвійного підпорядкування: центральним органам влади та місцевим радам в особі відповідних виконкомів

міст і районів. Дієздатність цієї системи ґрунтувалася на директивному централізованому розподілі ресурсів і позаекономічному примусі. Постійний дефіцит ресурсів та їх вкрай неефективне використання, відсутність реальних економічних взаємовідносин між системою управління, виробниками та споживачами в житлово-комунальній сфері і т.д. призвели до важкого становища галузі. Керівництво СРСР робило спроби поліпшити стан справ у будівництві та експлуатації житла і комунальних систем, але через їх орієнтацію на адміністративну економіку “перебудовного типу” реалізація заходів, передбачених відповідними постановами [4, 5], була ускладнена.

В умовах перехідного періоду командно-адміністративний механізм управління житлово-комунальною сферою був перетворений в адміністративно-відомчий. Однак, проведені перетворення не змінили господарських відносин і не усунули адміністративного характеру чинного механізму функціонування галузі. В умовах розвитку ринкових відносин адміністративно-відомчий механізм не відповідав господарському середовищу, яке змінилося, і, відповідно, виявився малоефективним. В результаті, житлові умови значної частини населення та рівень утримання житлового фонду стали помітно погіршуватися.

У середині 90-х років була здійснена спроба реформувати систему управління житлово-комунальним комплексом республіки [1]. Суттю проведених перетворень стало наділення більшою самостійністю структур середнього (тобто обласного) і нижчого (районного, районного у містах і т.д.) рівнів

системи ЖКГ в питаннях господарської діяльності. Вжиті в цьому напрямі кроки призвели до отримання підприємствами ЖКГ статусу юридичних осіб за наявності адміністративних методів управління, однак, збереглося переважання державної і комунальної власності.

У даний період житлово-комунальне господарство є дотаційною галуззю, в якій простежується суворі відомча підпорядкованість підприємств і організацій вищестоящим управлінським ланкам. За цих обставин нагальною проблемою, яка потребує негайного вирішення, є вдосконалення організаційно-економічного механізму формування ринку послуг задля підвищення соціально-економічної ефективності функціонування ЖКГ.

3. Оцінка ефективності управління галуззю в трансформаційний період

В якості домінуючої сили, здатної забезпечити беззбиткове функціонування підприємств галузі в сучасних умовах, має виступити, на наш погляд, конкуренція. Дослідження впливу конкурентного середовища на загальну економічну активність суб'єктів покладені в основу аналізу впливу конкуренції на результати діяльності підприємств з метою оцінки ефективності управління підприємствами ЖКГ. При цьому, ефективне управління підприємством має сприяти досягненню максимальних результатів господарювання при скороченні витрат і більш повному використанні економічного потенціалу [6, 7].

Комплексну оцінку ефективності управління підприємствами та організаціями системи ЖКГ пропонуємо здійснювати з використанням інтегрованої системи показників, застосовуваних у вітчизняній і зарубіжній практиці для аналізу ефективності виробничо-комерційної діяльності. У систему пропонуємо включити показники оцінки інтенсивності використання поточних і капітальних витрат та модифікований показник ефективності управління.

Оскільки підприємства сфери ЖКГ за своєю суттю є планово-збитковими, то для оцінки використання ресурсів, які займають найбільшу питому вагу в структурі витрат, пропонуємо використовувати показники зарплато-, енерго- та фондомісткості.

Зарплатомісткість (Zn_e), яка характеризує раціональне використання коштів на оплату праці та утримання персоналу, розраховують за формулою:

$$Zn_e = \frac{\Phi}{B_{pn}}, \quad (1)$$

де Φ – фонд заробітної плати;
 B_{pn} – виручка від реалізації продукції (послуг).

Енергомісткість (E_e) відображає питому витрату підприємства на оплату палива та електроенергії. Її можна розрахувати за формулою:

$$E_e = \frac{E_n}{B_{pn}}, \quad (2)$$

де E_n – вартість енергетичних ресурсів, які використовують на технологічні потреби.

Фондомісткість (Φ_e) вимірюють відношенням вартості активів до виручки від реалізації послуг:

$$\Phi_e = \frac{A}{B_{pn}}, \quad (3)$$

де A – сукупні активи підприємства.

Для узагальнюючої оцінки ефективності використання ресурсів пропонуємо розраховувати інтегральний показник економічної ефективності (Pe) за формулою:

$$Pe = \sqrt[3]{Z_{ne} \times E_e \times \Phi_e}. \quad (4)$$

Інтегральний показник ресурсомісткості дозволяє дати оцінку діяльності підприємства з ресурсозбереження. Чим меншим є значення цього показника, тим ефективніше використовуються ресурси і, відповідно, кращими є результати діяльності.

В умовах переходу на нові форми господарювання велике значення має вивчення рівня інтенсифікації господарської діяльності. Розрахунок зведеного показника інтенсифікації пропонуємо виконувати з використанням показників динаміки зарплато-, енерго- та фондомісткості за формулою:

$$T_{int} = \sqrt[3]{T_{zne} \times T_{Ee} \times T_{\Phi_e}}, \quad (5)$$

де T_{int} – темп інтенсифікації господарської діяльності;

T_{zne} – темп зміни зарплатомісткості;

T_{Ee} – темп зростання (зниження) енергомісткості;

T_{Φ_e} – темп зміни фондомісткості.

За допомогою наведеної формули можна визначити вплив факторів інтенсифікації на ефективність господарської діяльності в умовах розвитку ринкових відносин.

Ефективність управління пропонуємо оцінювати за допомогою показників діяльності об'єкта управління. Законодавчо визначено, що кінцевим результатом господарської діяльності комерційних організацій є прибуток [9, ст. 46]. Він, як критерій оцінки, відображає створену додаткову вартість [10]. Відповідно, розраховані на його основі показники рентабельності розкривають економічну ефективність та дозволяють оцінити отриманий ефект у співвідношенні зі спожитими ресурсами або вкладеним капіталом.

У даний час через незначні обсяги інвестицій на розвиток і модернізацію об'єктів комунального господарства зростає собівартість і погіршується якість надаваних послуг, знижується надійність і безпека експлуатації об'єктів. Це стосується, насамперед, послуг теплопостачання, водопровідно-каналізаційного господарства, санітарно-гігієнічного очищення, об'єктів ЖКГ на селі.

Оскільки основною проблемою розвитку ЖКГ є забезпечення фінансування його відтворення, насамперед, за рахунок доходів від населення за встановленими тарифами, то у зв'язку з цим пропонуємо оцінювати ефективність управління за показником рентабельності активів, який характеризує загальну ефективність використання сукупного капіталу. Модифікація показника рентабельності про-

ведена за допомогою розробки багатовимірної мультиплікативної моделі за методом Дюпона і має такий вигляд:

$$R_{акт} = \frac{\Pi_{pn}}{A} = \frac{\Pi_{pn}}{B_{pn}} \times \frac{B_{pn}}{KB} \times \frac{KB}{A} \quad (6)$$

де Π_{pn} – прибуток до вирахування податків та інших платежів. Даний показник прибутку при оцінці ефективності управління підприємством є найбільш значущим для всіх категорій зацікавлених осіб: власників підприємства, інвесторів, держави;

B_{pn} – виручка від реалізації продукції (послуг);

KB – капітальні вкладення підприємства;

A – сукупні активи підприємства.

Отримана модель відображає залежність показника ефективності управління не тільки від рента-

приємств і організацій ЖКГ Брестської області. На їх основі побудовані графіки показників ефективності управління галуззю (рис. 1).

В цілому за досліджуваний період спостерігалася позитивна тенденція зростання показника рентабельності ($R_{акт}$). Це було викликано, головним чином, прискоренням оборотності капітальних вкладень та збільшенням їх частки в активах.

Негативно на ефективність управління вплинуло зменшення рентабельності продажів. Особливо відчутним цей вплив спостерігався у 2003–2008 роках. Аналіз економічної ефективності показав якісне підвищення рівня використання ресурсів. Динаміка показника темпу інтенсифікації господарської діяльності в цілому позитивно характеризує управління, засноване на ринкових відносинах.



Рис.1. Динаміка інтегральних показників ефективності управління галуззю в трансформаційний період – 1999-2010 роки (розраховано за: [11])

бельності продажів, але й від співвідношення виручки і капітальних вкладень, які направлені на відтворення, а також від майнової структури активів. Такий рівень агрегування факторів дозволяє оцінити якість управління з точки зору ефективності використання коштів на розвиток підприємства, що, на наш погляд, є особливо актуальним в умовах обмеженості інвестиційних ресурсів в період реформування ЖКГ.

Перший фактор моделі (рентабельність продажів) показує ефективність виробничої і збутової діяльності. Другий (оборотність капітальних витрат) відображає інтенсивність використання капіталу на оновлення. Третій фактор відображає структуру активів і показує політику в галузі розвитку та модернізації об'єктів ЖКГ. Збільшення частки капітальних витрат в активах сприяє підвищенню оновлення основних засобів.

Запропонований алгоритм використаний нами для аналізу ефективності управління галуззю ЖКГ за 1999-2010 рр. У даний період спостерігалася зростання кількості малих підприємств і організацій у сфері благоустрою та комунального господарства (банно-пральне, готельне, фізкультурно-оздоровче господарства, надання ритуальних послуг) [11]. Причому, до 2008 року на ринку ЖКГ зростала кількість підприємств приватної форми власності. На кінець досліджуваного періоду таких підприємств було 89,9 %, тоді як з державною формою власності – 5,8 % [11].

Для розрахунку інтегральних показників ефективності нами були використані звітні дані під-

4. Висновки

Запропонований алгоритм модифікованої комплексної оцінки ефективності управління підприємствами та організаціями системи ЖКГ, що базується на розрахунку інтегрованої системи показників, які застосовуються у вітчизняній і зарубіжній практиках для аналізу ефективності виробничо-комерційної діяльності, допомагає економічно обґрунтувати перехід на нові форми господарювання та дозволяє оцінити загальну ефективність управління підприємствами ЖКГ.

Зокрема, в умовах переходу на нові форми господарювання рівень інтенсифікації господарської діяльності доцільно оцінювати за динамікою показників енерго-, зарплато-, фондомісткості, а ефективність використання ресурсів – за допомогою інтегрального показника економічної ефективності. Ефективність управління доречно оцінювати на основі модифікованого показника рентабельності активів, який формується під впливом рентабельності продажів, співвідношення виручки і капітальних витрат та майнової структури активів.

Апробований в ході дослідження алгоритм комплексної оцінки дозволив довести стимулюючий вплив конкуренції в цілому на економічну активність суб'єктів господарювання, підтверджуючи доцільність ринкових перетворень у системі ЖКГ та показав необхідність розробки дієвих інструментів управління, здатних допомогти підприємствам в зміцненні своїх ринкових позицій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безлюдов А. И. Методы повышения эффективности управления территориально-отраслевыми производственными системами [Текст] : практ. пособ. / А. И. Безлюдов. – Мн. : БелНИИНТИ, 1982. – 126 с.
2. Бузырев В. В. Экономика жилищной сферы [Текст] : учеб. пособ. / В. В. Бузырев, В. С. Чекалин. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 256 с.
3. Жуков Д. М. Экономика и организация жилищно-коммунального хозяйства города [Текст] : практ. изд. / Д. М. Жуков. – М. : Владос-пресс, 2003. – 96 с.
4. О мерах по дальнейшему совершенствованию работы жилищно-коммунального хозяйства в стране : пост. ЦК КПСС, Совета Министров СССР от 8 апр. 1987 г. № 427 : [с изм. и доп., внес. пост. ЦК КПСС, Советом Министров СССР от 03.08.1988 г.] // Собр. постановлений Правительства СССР. – 1987. – № 27. – С. 92.
5. О переводе предприятий, объединений и организаций системы Министерства жилищно-коммунального хозяйства РСФСР на полный хозяйственный расчет и самофинансирование : пост. Совета Министров РСФСР от 31 июля 1989 г. № 235 // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000. – М., 2010.
6. Методика анализа показателей эффективности производства [Текст] : учеб. пособ. / [Э. А. Маркарьян и др. ; под ред. Э. А. Маркарьяна]. – Ростов н/Д. : МарТ, 2001. – 204 с.
7. Основы менеджмента [Текст] : учебн. / [Д. Д. Вачугов и др. ; под ред. Д. Д. Вачугова]. – М. : Высш. шк., 2001. – 367 с.
8. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности [Текст] : учебн. / А. Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
9. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 : принят Палатой представителей 28 окт. 1991 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 08.07.2008 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 : [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Мн., 2010.
10. Ерохина Е. А. Прибыль в условиях монополистической конкуренции: на примере США и Японии / Е. А. Ерохина, А. П. Бычков ; [под ред. А. П. Бычкова]. – Томск : Изд-во Том. ун-та, 1993. – 113 с.
11. Статистический ежегодник Республики Беларусь = Statistical yearbook of the Republic of Belarus : стат. сб. / М-во статистики и анализа Респ. Беларусь ; [редкол.: В. И. Зиновский и др.]. – Мн. : Минстат РБ, 2010. – 582 с.

КОНТРОЛЬ І АУДИТ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА

УДК 657.37:657.6

Давидов Г. М., Шалімова Н. С.

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СПІВТОВАРИСТВІ

Анотація. Досліджені основні тенденції розвитку аудиту та регулювання аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві. Узагальнені положення та вимоги європейського законодавства в сфері регулювання аудиторської діяльності. Проаналізовані основні проблемні аспекти Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності в частині визначення системи регулювання аудиторської діяльності, її структури, компетенцій уповноважених органів. Визначені основні напрями розвитку національної системи аудиту в Україні з урахуванням вимог Директив Європарламенту.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, регулювання аудиторської діяльності

Davydov G., Shalimova N.

THE CONTEMPORARY TRENDS IN REGULATION OF AUDITING IN THE EUROPEAN UNION

Summary. The main trends in the development of audit and regulation of auditing in European Union have been investigated. The principal propositions and demands of European legislations in the sphere of audit regulation are summarized. The problem aspects of Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts in determination of the audit regulation system, its structure and authorities of competitive bodies are analyzed. The main ways of development of national system of audit in Ukraine taking into account the demands of Directives of the European Parliament are substantiated.

Keywords: audit, auditing, regulation of audit

1. Вступ

Ефективне функціонування ринку капіталів залежить від того, чи довіряють інвестори фінансовій звітності компаній. Чітко усвідомлюючи цей факт, а також роль аудиторів, які висловлюють думку про достовірність звітності, ЄС слідом за США та іншими країнами реагує на загрози, пов'язані з втратою довіри до роботи аудиторів внаслідок її неналежної якості, звинувачень аудиторів у порушенні етичних норм, підриву конкуренції, тощо.

Як підкреслено в Стратегії економічного та соціального розвитку України "Шляхом європейської інтеграції", кінцевою метою євроінтеграційного курсу України є набуття нашою державою повноправного членства в Європейському Союзі, що передбачає реалізацію цивілізаційного вибору України на користь європейських цінностей, трансформацію інституційної системи нашої держави в інститути європейського зразка, утвердження європейських стандартів соціально-економічного та політичного розвитку [4, с. 9-10].

Значна складова процесу європейської інтеграції України стосується правової сфери, оскільки без

відповідності законодавства України правовій системі ЄС зазначена вище ціль не може бути досягнута.

Дані питання і визначили мету дослідження та зумовили необхідність вирішення наступних завдань: аналіз основних тенденцій регулювання аудиторської діяльності в європейському співтоваристві, визначення їх недоліків та проблемних аспектів з огляду на необхідність реформування національної системи аудиту в Україні.

2. Огляд нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності у Європейському Співтоваристві

Першим документом Європейського Співтовариства у сфері регулювання аудиторської діяльності була Восьма Директива Ради ЄС (84/253/ЄС) про порядок затвердження осіб для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності у країнах – членах ЄС, прийнята 10 квітня 1984 р. [11]. Основні принципи регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм, включаючи вимоги обов'язковості державної реєстрації аудиторів і дотримання ними норм професійної етики, які містилися

у Восьмій Директиві, були обов'язковими для виконання країнами – членами ЄС.

Відсутність гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту у Співтоваристві став для Єврокомісії причиною внесення пропозицій у вигляді Повідомлення від 8 травня 1998 р. (№98/С) щодо обов'язкового аудиту в Європейському Союзі: дорога уперед (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/С 143/03) [9]. Відповідно до вимог цього документа в Євросоюзі було створено Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee – AuRC), який і нині займається питаннями співпраці професійних організацій країн ЄС, розробляє подальші заходи в тісній співпраці з представниками аудиторської та бухгалтерської професій і державами-членами, обговорює шляхи та методи, які б сприяли поліпшенню якості аудиту.

У результаті розвитку аудиторської професії в наступне десятиріччя та зростання ролі аудиту положення Восьмої Директиви виявилися недостатніми, що в 1996 р. стало поштовхом до всебічного розгляду комісією Європейського Співтовариства стану регулювання аудиторської діяльності в країнах – членах ЄС. Підсумком виконаної роботи стало прийняття Пояснювального меморандуму до проекту змін до Восьмої Директиви Ради Європи 84/253/ЄС від 10 квітня 1984 р. [2], а в травні 2006 р. – самої Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [1] (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts [10]) (далі – Директива 2006/43/ЄС).

Крім Директиви 2006/43/ЄС діють і раніше прийняті Рекомендації Єврокомісії, а саме: Рекомендації комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту, який виконується офіційним аудитором, від 15 листопада 2000 р. 2001/256/ЄС [3]; Рекомендації комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 р. 2002/590/ЄС “Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних принципів” (Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC “Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles”) [7].

Ці Рекомендації сформульовані більш докладно, ніж кореспондуючі положення Директиви, проте, на відміну від Директиви, не є обов'язковими для виконання державами – членами ЄС.

У 2010 р. Єврокомісія опублікувала документ, призначений для публічного обговорення, в якому були порушені проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, комунікацій аудиторів із акціонерами, застосування Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів, запровадження системи суспільного нагляду, міжнародного співробітництва та умови функціонування суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути віднесені до категорії “малі” та

“середні”, а саме: GREEN PAPER “Audit Policy: Lessons from the Crisis” [14] (Зелена Книга “Політика в сфері аудиту: Уроки кризи”). Цей документ став основою для розробки рекомендацій щодо регулювання обов'язкового аудиту суб'єктів суспільних інтересів та пропозицій щодо внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС [16; 17; 19; 20].

Директива 2006/43/ЄС як загальний всеосяжний документ, що законодавчо регулює аудиторську діяльність у країнах ЄС і спрямований на підвищення рівня прозорості інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, є напрямом підвищення якості аудиту та його значимості. Це завдання має досить суттєве значення для ринків капіталу ЄС, а прийняття Директиви необхідно розглядати як складову значно ширших заходів, здійснюваних ЄС у рамках плану дій з питань надання фінансових послуг.

В Директиві 2006/43/ЄС та інших європейських документах найбільше уваги приділяється, в основному, вимогам до обов'язкового аудиту, оскільки підкреслюється, що саме обов'язковий аудит є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає виникнення значного суспільного інтересу. Для характеристики випадків, у яких проводиться обов'язковий аудит, застосовується термін “суб'єкти суспільного інтересу” (“public interest entities”).

Головна ціль Директиви 2006/43 ЄС – висунення вимог щодо застосування єдиного набору міжнародних стандартів аудиту, оновлення вимог до освіти, визначення професійної етики та технічна реалізація співпраці між компетентними органами держав-членів, а також між такими органами й органами третіх країн для подальшого підвищення якості та гармонізації обов'язкового аудиту у Співтоваристві, для посилення співпраці між державами-членами та з третіми країнами з метою зміцнення довіри до обов'язкового аудиту. Таким чином, ідею, викладену в Директиві про “загальну, хоч і не повну, гармонізацію вимог до обов'язкового аудиту”, варто вважати новою ідеєю концепції аудиту.

3. Основні питання регулювання аудиторської діяльності в ЄС

Аналіз положень Директиви 2006/43/ЄС дав змогу виділити такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві (рис. 1). Сам процес трансформації потребував і потребує певного часу, оскільки, як свідчить інформація про впровадження положень Директиви в державах – членах ЄС, що розміщена на офіційному сайті Єврокомісії, станом на 1.03.2009 р. тільки в 15 державах-членах (із 27) усі вимоги Директиви були повністю впроваджені на законодавчому рівні, а також розроблені відповідні механізми дії. Лише в лютому 2010 р. було заявлено про повне її виконання 25 державами-членами [22].

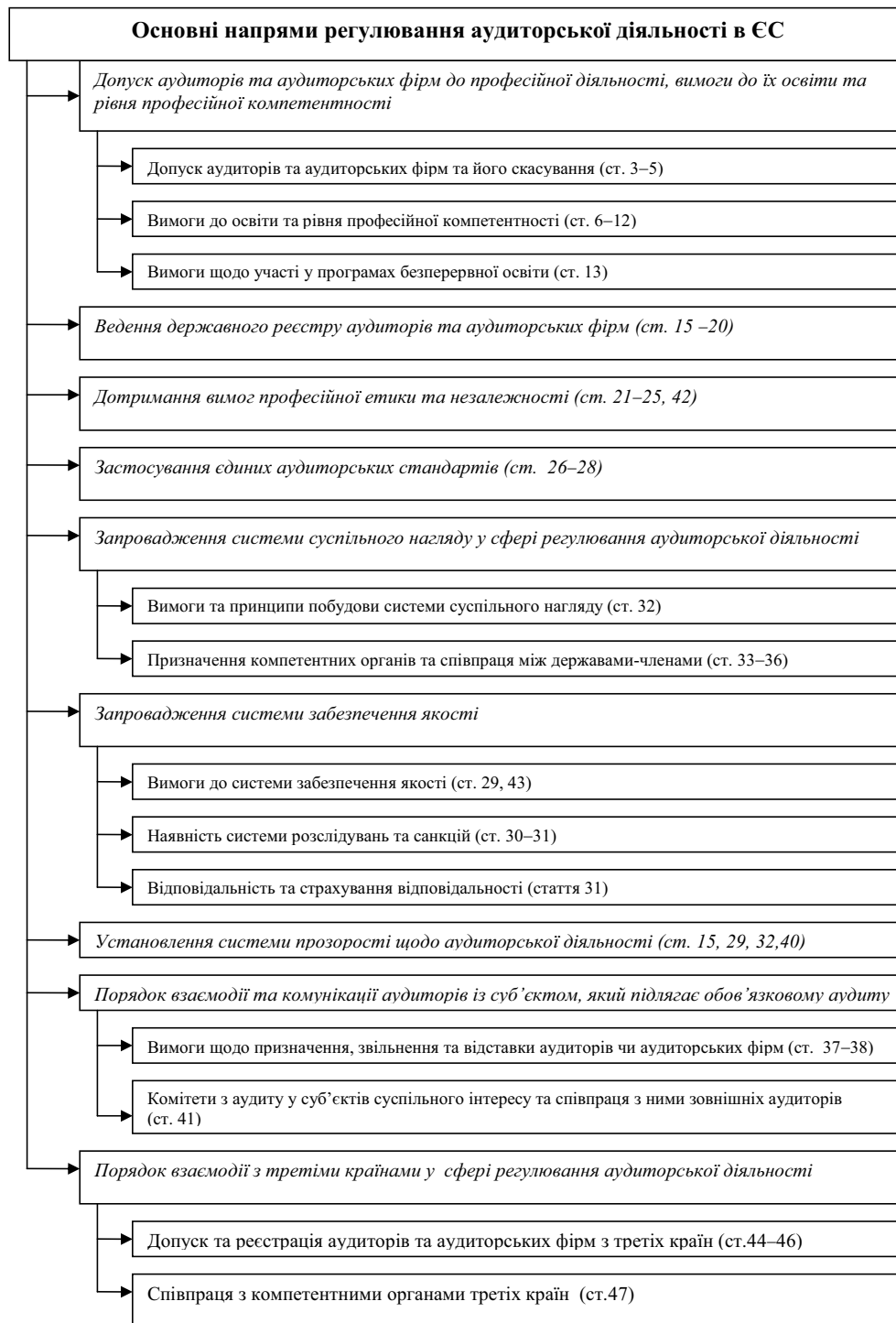


Рис. 1. Основні напрями регулювання аудиторської діяльності в ЄС, викладені в Директиві 2006/43/ЄС (розроблено автором)

Після її прийняття впродовж наступних років основна увага приділялася наступним питанням.

1. Процедури переходу до застосування єдиних Міжнародних стандартів аудиту. Це питання не таке просте та однозначне, як видається на перший погляд. Для того, щоб пояснити необхідність подібного кроку та його можливі наслідки для європейських країн у разі прийняття позитивного рішення з цього питання, комісією ЄС у червні 2009 р. було видано консультативний документ – “Оцінка можливих наслідків запровадження Міжнародних стандартів аудиту в ЄС” (“Evaluation of the

Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU” [12; 13]). У документі подано результати дослідження переваг і недоліків від запровадження єдиних Міжнародних стандартів аудиту для всіх країн – членів ЄС, класифікованих за такими трьома групами: 1) ефект від “переформатування” аудиту, який включає переваги та недоліки від приведення поточної аудиторської практики до вимог МСА; 2) ефект від гармонізації аудиту, який містить переваги та недоліки від застосування однакових аудиторських стандартів в однаковий спосіб у всіх країнах – членах ЄС; 3) ефект від

регулювання аудиту, який включає переваги та недоліки, які виникають унаслідок існування аудиторських стандартів, застосування яких підкріплено прямими юридичними примусами в Європейському законодавстві за допомогою законодавчих інструментів.

У документі зазначено, що лише 56% із країн – членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які в цілому ґрунтуються на чинних МСА, але враховують також і вимоги національного законодавства для поліпшення якості аудиту. Інші країни – члени ЄС використовують національні стандарти, які значною мірою відрізняються між собою та від вимог МСА. Запровадження МСА має усунути розбіжності у стандартах аудиту між країнами та зменшити суперечності між національним законодавством та МСА.

2. Запровадження систем суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією – це вирішальний елемент підтримки і посилення довіри до діяльності аудиторів серед громадськості. Сьогоднішня нестача такої довіри частково ґрунтується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що й породжує недоліки у такій роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд.

Обговорення питання громадського нагляду не нове, вперше воно було розглянуто у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за 1985 р., проте отримало новий стимул через скандали у великих кампаніях, що спостерігалися у 2000 р., та прийняття Закону Сарбейнса – Окслі у США [21] у 2002 р. Основні документи, в яких розглядалися питання суспільного (громадського) нагляду до прийняття Директиви, такі:

– у 2000 р. Європейський Союз схвалив Рекомендацію про гарантії якості для обов'язкового аудиту – мінімальні вимоги [3];

– у 2002 р. IOSCO (International Organization of Securities Commissions) надрукувала принципи нагляду за аудиторською діяльністю [18].

Країни – члени ЄС мають організувати ефективну систему суспільного нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження. Регуляторні заходи із забезпечення суспільного нагляду мають уможлилювати результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тому, що стосується наглядової діяльності держав-членів.

У Директиві 2006/43/ЄС суспільному нагляду присвячено главу VIII “Суспільний нагляд та регуляторні домовленості між державами – членами”, в якій викладено принципи суспільного нагляду (ст. 32); вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (ст. 33); порядок взаємного визнання заходів з регулювання між державами-членами (ст. 34); порядок призначення компетентних органів (ст. 35); обов'язки у сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (ст. 36).

Особливі труднощі держави – члени ЄС відчували та продовжують відчувати саме при впровадженні системи суспільного нагляду. Наприклад, Польща станом на 1 вересня 2010 р. ще не закінчила процес забезпечення кадровими ресурсами органу, який виконує відповідні функції у сфері суспільного нагляду. Подібна ситуація спостерігається в Литві та Кіпрі.

3. Порядок співпраці між державами – членами у сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Діяльність органів суспільного нагляду кожної країни ЄС регулює EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) – Європейська група органів нагляду за аудиторською діяльністю, створена 14 грудня 2005 р. з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм у межах ЄС (офіційний сайт – http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm). До складу EGAOB входять представники національних органів суспільного нагляду кожної країни – члена ЄС, які є непрактикуючими особами.

Серед міжнародних організацій, що здійснюють суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі:

– ПІОВ (Public Interest Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.ipiob.org>) – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 р. з метою нагляду за розробками Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accounting – IFAC, офіційний сайт – <http://www.ifac.org/IAASB>), у сфері аудиту, надання впевненості, етики та освітніх програм. Основна мета функціонування ПІОВ – підвищення впевненості інвесторів та інших осіб у тому, що діяльність IFAC відповідає насамперед суспільним інтересам;

– ПСАОВ (Public Company Accounting Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.pcaobus.org>) – Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів). Створена в 2003 р. відповідно до вимог Закону Сарбейнса – Окслі (2002 р.) для захисту інвесторів і суспільних інтересів через забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів.

Через те, що в рамках ЄС відбувається процес утворення єдиного ринку капіталів, виникає потреба створення єдиного координаційного механізму, який об'єднав би всі національні системи країн ЄС у загальну, ефективну європейську мережу. В Директиві особливо наголошується на необхідності того, аби регуляторні домовленості щодо систем суспільного нагляду уможлилювали результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тих питаннях, які стосуються наглядової діяльності держав-членів. З цією метою кожна держава-член призначає один орган, відповідальний за забезпечення такої співпраці.

Порядок співпраці між державами-членами розглядається в таких випадках: проведення аудиту компанії, яка має дочірні підприємства в іншій

державі – члені ЄС або її цінні папери перебувають в обігу на ринку іншої держави – члена ЄС, та обмін інформацією і співпраця при проведенні розслідувань з питань виконання обов'язкового аудиту.

Наприкінці 2009 р. Європейською групою органів нагляду за аудиторською діяльністю (EGAОВ) були затверджені Керівні вказівки щодо співробітництва між компетентними органами в межах ЄС (Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU) [15]. У них розкрито конкретні цілі обміну інформацією та види інформації, яка використовується в кожному конкретному випадку, принципи вільного обміну між компетентними органами конфіденційною інформацією, порядок співпраці між компетентними органами держав – членів ЄС та третіми країнами. Для узгодження питань взаємовідносин з окремими країнами приймаються відповідні рішення [5].

4. Запровадження зовнішніх систем забезпечення якості. Основний документ у системі стандартів щодо забезпечення якості професійних аудиторських послуг – Положення про зобов'язання організацій-членів МФБ 1 “Забезпечення якості” (Statement of membership obligations (SMO) 1 “Quality assurance” [23]) (далі – SMO 1), яке набуло чинності 31 грудня 2005 р. Характерною вимогою Положення є те, що в ньому не тільки констатується необхідність запровадження зовнішніх перевірок аудиторських фірм, а й наголошується на прозорості формування такої системи та її комплексності.

У травні 2008 р. комісією Європарламенту були видані Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес [8]. У Рекомендаціях висвітлено такі питання, як незалежність системи забезпечення якості (ст. 4–9), незалежність інспектування (ст. 10–15), методичні рекомендації по проведенню інспектування (ст. 16–19), результати інспектування (ст. 20–23), прозорість щодо загальних результатів системи забезпечення якості (ст. 24).

5. Установлення обґрунтованих норм відповідальності аудиторів і порядку її страхування. У передмові до Директиви 2006/43/ЄС зазначено, що аудитори та аудиторські фірми відповідають за виконання своєї роботи з належною ретельністю, тому вони мають відповідати також за фінансові збитки, спричинені браком належної обачності. Водночас, здатність аудиторів та аудиторських фірм отримувати страхове покриття професійної відповідальності може залежати від того, чи несуть вони необмежену відповідальність.

Докладніше питання відповідальності та її страхування в директиві не розглядаються. У січні 2007 р. на сайті Єврокомісії була розміщена доповідь про проблеми та загрози, пов'язані з необмеженою відповідальністю аудиторів. Усім заінтересованим особам за результатами ознайомлення зі змістом доповіді було запропоновано висловити власну думку стосовно одного з чотирьох можливих варіантів обмеження відповідальності аудиторів: че-

рез встановлення фіксованого грошового ліміту відповідальності, єдиного для всіх країн ЄС; через встановлення ліміту відповідальності у відсотках від масштабу діяльності суб'єкта, який підлягає аудиту, що вимірюється за допомогою показників ринкової капіталізації; через встановлення ліміту відповідальності у відсотках від величини виплат аудиторській компанії суб'єктом, який підлягає аудиту; у формі встановлення пропорційної відповідальності, при якій аудитор та суб'єкт, який підлягає аудиту, несуть відповідальність лише за свою частину збитків, що кореспондується з прийнятими зобов'язаннями.

У червні 2008 р. опубліковані Рекомендації щодо обмеження цивільної відповідальності аудиторів та аудиторських фірм (Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm) [6], в яких розглянуто різні варіанти страхування відповідальності (обов'язкове (примусове) страхування ризику відповідальності аудиторів, встановлення “страхувальних бар'єрів”, які стосуються в основному вимог і обмежень роботи аудиторів згідно зі стандартами аудиту, обмеження відповідальності аудиторів у вигляді грошового ліміту відповідальності, пропорційної відповідальності), їх можливий вплив на якість аудиту та ефективність функціонування фінансових ринків ЄС, а також доведено необхідність установлення узгоджених вимог до обмеження відповідальності аудиторів ЄС. Передбачено, що надалі буде надана інформація про можливі переваги та недоліки наведених варіантів для розробки загальної стратегії.

4. Основні напрями регулювання аудиторської діяльності в ЄС

Узагальнюючи викладене вище, можна виділити такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві за останні роки: 1) гармонізація й уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту; 2) перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, так і стосовно самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту; 3) обмеження впливу аудиторської спільноти при розробці вимог до аудиту та здійсненні контролю якості діяльності аудиторів і аудиторських фірм через запровадження системи суспільного нагляду та незалежної системи забезпечення якості; 4) рух у напрямі обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Отже, регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві, з одного боку, відповідає загальносвітовим тенденціям у частині стандартизації, встановлення підвищених вимог до незалежності, запровадження систем контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а з іншого – має на меті стимулювання конкуренції на ринку аудиту великих компаній через обмеження відповідальності аудиторів.

До основних недоліків вимог Директиви 2006/43/ЄС варто віднести те, що в ній недостатньо чітко виписана система регулювання аудиторської діяльності та її структура.

По-перше, Директива 2006/43/ЄС визначає два основних елементи національної системи аудиту, які формують держави – члени європейського економічного простору: комплексний набір правил, спрямованих на формування належної інфраструктури аудиту, що включає в себе суспільний нагляд, дисциплінарні системи й системи забезпечення якості; компетентні органи – це органи, визначені законодавством як такі, що відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд над ними, або над конкретними аспектами цієї діяльності.

Схема управління національною системою аудиту представлена на рис. 2.

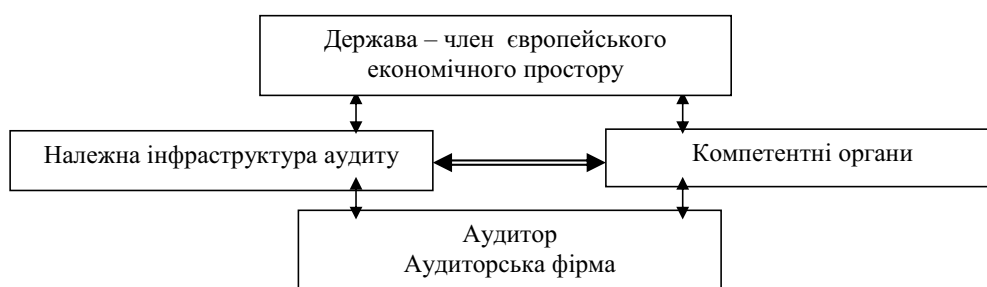


Рис. 2. Схема управління національною системою аудиту

В Директиві акцентується увага на відповідальності держави, яка повинна “стежити”, “визначати”, “забезпечувати”, проте не зазначено, який саме орган повинен це робити. Це стосується, наприклад, визначення осіб, які проводять практичне навчання (ст. 10), участі у програмах безперервної освіти (ст. 13), затвердження стандартів аудиту та вимог щодо професійної етики та незалежності (ст. 21–28).

По-друге, при згадуванні “компетентного органу” у певній статті Директиви 2006/43/ЄС йдеться про орган (органи), відповідальні за виконання функцій, зазначених у такій статті. Підкреслено, що таких органів може бути один чи кілька і організовані вони мають бути в такий спосіб, щоб запобігти виникненню конфліктів інтересів. Узагальнення положень Директиви дає змогу виділити такі обов’язки, які можуть бути покладені на компетентні органи: допуск аудиторів та аудиторських фірм, у тому числі допущених в інших державах-членах; визначення процедур допуску; ведення державного реєстру; впровадження стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту; встановлення додаткових вимог до стандартів аудиту; співпраця між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства; реєстрація аудиторів і суб’єктів аудиторської діяльності з третіх країн; забезпечення якості; розслідування й застосування санкцій до аудиторів та аудиторських фірм; суспільний нагляд. Про те, що компетентним органом можуть бути професійні

асоціації, йдеться лише в ст. 3 “Допуск аудиторів та аудиторських фірм”.

По-третє, за визначенням Директиви 2006/43/ЄС, “належна інфраструктура аудиту” включає в себе систему суспільного нагляду, дисциплінарну систему (систему розслідувань і санкцій) і систему забезпечення якості, але форми функціонування таких систем не передбачені. Отже, незрозуміло, що мається на увазі: система як сукупність органів чи єдиний орган, який уповноважений на виконання всіх зазначених функцій. Лише в одній статті (ст. 38 “Звільнення та відставка аудиторів або аудиторських фірм”) йдеться про “орган, відповідальний за суспільний нагляд”.

На сьогодні більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудитором, проте характеристики цих органів (повноваження, обов’язки, джерела фінансування,

рівень активності, ступінь незалежності від професії та ступінь залучення держави) відрізняються. Крім того, стосовно інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду в Директиві немає докладних інструкцій, і ці питання залишаються найскладнішими в усій концепції нагляду.

Встановлюючи основні принципи та критерії системи забезпечення якості, Директива 2006/43/ЄС не містить чітких форм організації такої системи, дозволяючи державам-членам обирати їх самостійно, але з урахуванням необхідності введення системи суспільного нагляду, що передбачено розділом VIII Директиви “Введення системи суспільного нагляду” (ст. 32–36). Аналіз вимог Директиви 2006/43/ЄС дає можливість зробити висновок, що основні функції органу, відповідального за суспільний нагляд, повинні полягати у такому:

- нагляд над допуском, реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм, впровадження стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, системами безперервного навчання, забезпеченням якості, розслідувань і санкцій;

- здійснення за потреби розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідних заходів.

Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, визначаючи основні принципи функціонування системи забезпечення якості ауди-

ту, не встановлюють форми та порядок функціонування такої системи, оскільки в них не прописано, в який спосіб необхідно призначати орган суспільного нагляду, якому органу можуть бути делеговані повноваження з виконання інспекцій тощо. Однак, у них більш чітко викладений розподіл функціональних обов'язків. Так, зазначено, що інспектування має проводитися лише органом суспільного нагляду або органом суспільного нагляду разом з іншим, якому можуть делегуватися певні повноваження. У іншому випадку такий орган повинен бути підзвітним органу суспільного нагляду, а останній має в обов'язковому порядку залишити за собою такі обов'язки:

– схвалення, а за потреби внесення поправок у методику інспектування, включаючи безпосередньо інспектування та подальші рекомендації, методику підготовки звітів тощо, внесення поправок до звітів за результатами інспектування, зміна порядку призначення інспекторів для кожної перевірки;

– розробку рекомендацій та інструкцій для органу, якому були делеговані певні повноваження щодо функціонування системи забезпечення якості.

Отже, бракує впорядкованого механізму визначення необхідної кількості компетентних органів, їх призначення, координації їх прав та обов'язків для того, щоб запобігти конфлікту інтересів між ними.

5. Висновки

Регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві за останні роки відбувається у таких напрямках: гармонізація, уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм і механізмів регулювання аудиту, перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, запровадження системи суспільного нагляду та незалежної системи забезпечення якості, рух у напрямі обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу. До основних недоліків вимог Директиви 2006/43/ЄС слід віднести те, що в ній не досить чітко виписана сама система регулювання аудиторської діяльності та її структура, бракує впорядкованого механізму визначення необхідної кількості компетентних органів, їх призначення та координації їх прав та обов'язків для того, щоб запобігти конфлікту інтересів між ними, що ускладнює її застосування у вітчизняній практиці.

У цілому в аудиті України існує невідповідна сучасному стану розвитку Європейського співтовариства інституціональна ситуація, яка полягає в браку гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту. Зіставляючи вимоги, які передбачені європейським законодавством, та національну практику, можна виділити низку принципів відмінностей між ними: недостатній рівень ефективності та цілісності існуючої системи суб'єктів контролю якості аудиту в Україні; відсутність системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю; невідповідність системи зовнішнього контролю якості аудиту щодо забезпечення вимог

незалежності та прозорості; відсутність достатньої системи прозорості аудиту; низький рівень вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів (у частині дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, ротації аудиторів, що виконують обов'язковий аудит, обов'язковості створення комітетів з аудиту або подібних органів суб'єктами суспільного інтересу тощо). Врегулювання зазначених суттєвих відмінностей є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України. Саме в напрямі адаптації законодавства з аудиту до вимог законодавства ЄС повинна тривати подальша робота.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 трав. 2006 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844

2. Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квіт. 1984 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/document/Fpart67/i dx67979.htm>

3. Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176

4. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) “Шляхом Європейської інтеграції” / А. С. Гальчинський, В. М. Геєць та ін.; Нац. ін-т статег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України, М-во економіки та з питань европ. інтегр. України. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/signal /strateg.pdf>

5. Commission Decision of 1 September 2010 on the adequacy of the competent authorities of Australia and the United States pursuant to Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council (notified under document C(2010) 5676 (2010/485/EU) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri= OJ:L:2010:240: 0006: 0009:EN:PDF>.

6. Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/audiying/docs/ liability/impact_assesment_en.pdf.

7. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC „Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191: 0022:0057:EN:PDF>.

8. Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C (2008) 1721 (2008/362EC)) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>.

9. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508\(01\):EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508(01):EN:HTML).

10. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:00870107:EN:PDF>.

11. Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>.

12. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Final Report. 12/06/09 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf.

13. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Executive Summary. 12/06/09 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/summary_en.pdf.

14. GREEN PAPER „Audit Policy: Lessons from the Crisis” // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf.

15. Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/08122208_egaob_report_en.pdf.

16. Opinion of the European Economic and Social Committee on the `Green Paper – Audit Policy: Lessons

from the Crisis. COM(2010) 561final (2011/C 248/16) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122208egaob_report_en.pdf.

17. Opinion of the European Economic and Social Committee on the `Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts` and the `Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities`. (2012/C 191/12) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:191:0061:0071:EN:PDF>.

18. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October, 2002 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>.

19. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts Brussels, 30.11.2011 COM (2011) 778 final - 2011/0389 (COD) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/COM_2011_778_en.pdf

20. Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities. Brussels, 30.11.2011 COM (2011) 779 final - 2011/0359 (COD) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0779:FIN:EN:PDF>

21. Sarbanes-Oxly Act. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf

22. Scoreboard on the Transposition of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm.

23. Statement of membership obligations (SMO) 1 „Quality assurance” // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf.

АУДИТ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ НАПРЯМОК РОЗВИТКУ АУДИТУ

Анотація. У статті розглянуто сучасний стан банкрутства підприємств в Україні. Обґрунтовано доцільність проведення аудиту дотримання принципу безперервності, досліджено його сутність. Розроблено алгоритм здійснення аудиту дотримання принципу безперервності суб'єкта господарювання.

Ключові слова: аудит дотримання принципу безперервності, банкрутство, безперервність

Proskurina N.

AUDIT OF CONTINUITY PRINCIPLE OBSERVANCE AS THE PROMISING DIRECTION IN THE AUDIT DEVELOPMENT

Summary. The article reviews the present state of companies' bankruptcy in Ukraine. The expediency of the audit of continuity principle observance is grounded, its essence is studied. The algorithm of the economic entity's audit of continuity principle observance is developed.

Keywords: audit of continuity principle observance, bankruptcy, continuity

1. Вступ

Світова фінансова криза виявила цілий ряд проблем ринку аудиторських послуг. Очевидно, у найближчій перспективі аудиторі будуть вимушені доводити свою професійну здатність правильно й об'єктивно оцінювати достовірність звітності. Зокрема, мова йде про здатність підприємства-клієнта продовжувати свою діяльність протягом найближчого року. На аудиторі лежить нелегке завдання: визначити ступінь "безнадійності" фінансового становища підприємства-клієнта для того, щоб зрозуміти, чи здатний він пережити кризу або варто починати процедуру банкрутства у випадку, коли підприємство-клієнт не здатний продовжувати господарську діяльність. Аудитору, що виказує думку щодо фінансової звітності та подальшого функціонування підприємства, потрібно бути максимально обережним і робити тільки зважені висновки, аби не погіршити положення підприємства-клієнта.

Оцінка принципу безперервності діяльності пов'язана з висловленням професійного судження аудиторів про факти господарської діяльності на дату складання фінансової звітності. У цих умовах саме обґрунтування теоретико-методологічних засад аудиторського оцінювання здатності суб'єкта господарювання дотримуватися концепції безперервності діяльності представляється актуальною проблемою, що має також й прикладну значимість.

Сутність та особливості принципу безперервності в обліку та аудиті, питання оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання у своїх працях розглядали такі українські та зарубіжні вчені як: І. М. Белоусова, С. М. Бичкова, М. А. Булатов, Л. Л. Гриценко, О. В. Коновалова, Є. М. Кончук, П. О. Куцик, Є. В. Мних, Н. С. Нетребенко, А. В. Озеран, О. А. Петрик [9], К. І. Редченко [10],

В. С. Рудницький [8], П. Л. Сук, П. С. Тютюнник, В. І., О. Л. Шерстюк та ін.

Проте, на сьогоднішній день ґрунтовні дослідження щодо застосування принципу безперервності в аудиті та визначення сутності аудиту дотримання принципу безперервності відсутні. Недостатній рівень розроблення теоретико-методологічних підходів щодо обґрунтування етимологічного й лексичного використання терміну "припущення безперервності діяльності підприємств", відсутність системного підходу до вибору аудиторських процедур для оцінки дотримання концепції безперервності діяльності суб'єкта господарювання в контексті соціально-економічного зростання країни свідчать про об'єктивну необхідність подальшого дослідження зазначеної наукової проблеми.

Мета статті – дослідити сутність аудиту дотримання принципу безперервності та обґрунтувати послідовність його проведення.

2. Сучасний стан банкрутства підприємств в Україні

На даний момент велика кількість українських підприємств здійснює перехід до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Основою МСФЗ є "Концептуальна основа фінансової звітності", яка була видана РМСБО у вересні 2010 р., і містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання та подання фінансових звітів.

Концептуальна основа передбачає, що єдиним припущенням є *принцип безперервності*, відповідно до якого фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому [1]. Але сьогодні безперервність діяльності багатьох підприємств ставиться під знач-

ний сумнів, оскільки в умовах світової фінансової кризи розвиток економіки України характеризується нестабільністю функціонування суб'єктів господарювання та швидкими темпами зростання масштабів збитковості і банкрутства. Відповідно до даних ДКС України протягом 2004-2007 рр. Кількість збиткових підприємств в Україні постійно скорочувалась. Проте, починаючи з 2008 р. ситуація змінилась – частка підприємств, які одержали збиток, в загальній кількості підприємств почала стрімко зростати і у 2010 р. становила 41%, тобто майже половина підприємств України була збитковою. У 2011 і 2012 рр. ситуація дещо покращилась, оскільки частка збиткових підприємств зменшилась (рис. 1).

Динаміка кількості порушених справ про банкрутство за цей період також мала переважну тенденцію до зростання [2].

У 2013 р. Міністерством юстиції України було проведено аналіз стану справ на підприємствах України, які перебувають у банкрутстві, за результатами якого було визначено 8811 підприємств, що знаходяться у процедурі банкрутства: 438 державних або підприємств, у статутному фонді яких державі належать більше 25% та 8373 підприємств приватного сектору економіки, у тому числі – фізичні особи підприємці [3].

Що стосується господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка, то необхідно зазначити, що проведений аналіз дає змогу зробити висновок про зниження кількості господарських товариств, стосовно яких порушено провадження в справі про банкрутство, за 2011 р. в порівнянні з 2010 р. на 23,4%, що є позитивним показником на фоні зростання загальної кількості товариств на 1,2% (табл. 1).

Варто зазначити, що кількість та питома вага товариств, стосовно яких порушено провадження у справі про банкрутство у загальній кількості хоч і зменшилась на 5,8%, але залишилась на високому рівні – 18%.

Станом на 01.01.2013 р. у Реєстрі корпоративних прав держави обліковуються 629 господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка. Кількість господарських товариств, стосовно яких порушено провадження в справі про банкрутство – 151, у тому числі на стадії розпорядження майном – 18, на стадії санації – 51, у процесі ліквідації – 41 підприємство [4]. Тобто, ситуація не покращилась.

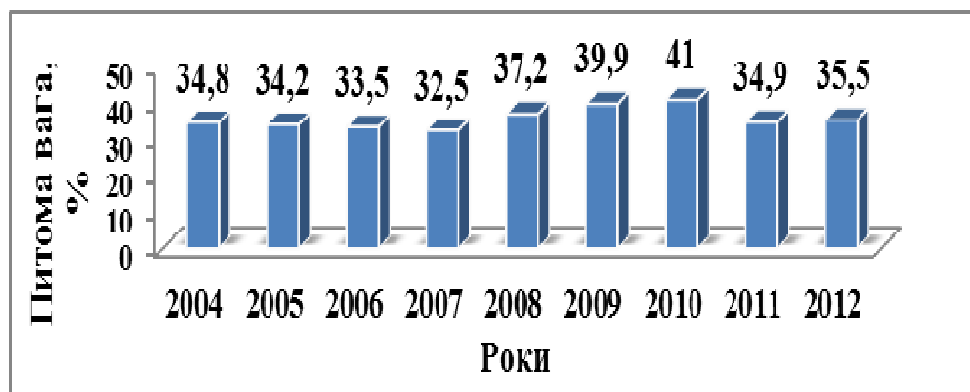


Рис. 1. Питома вага підприємств, які одержали збиток, в загальній кількості підприємств у 2004-2012 рр. [2]

Таблиця 1

Аналіз господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство¹

№ з/п	Показник	Значення показника на		Динаміка	
		01.01. 2011 р.	01.01. 2012 р.	Абс. Δ, ±	Тп, %
1	Загальна кількість господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна частка	664	672	8	1,2
2	Кількість господарських товариств, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство, у тому числі:	158	121	-37	-23,4
2.1	в стадії розпорядження майном	30	23	-7	-23,3
2.2	в стадії санації	48	47	-1	-2,1
2.3	в процесі ліквідації	80	51	-29	-36,3
3	Питома вага господарських товариств, щодо яких порушено провадження в справі про банкрутство у загальній кількості господарських товариств, в статутному капіталі яких є державна частка, %	23,8	18,0	-5,8	-

¹ Джерело: [4]

Викликають занепокоєння і виявлені впродовж останніх років тенденції до поширення форм, обсягів та наслідків порушень і шахрайств у сфері бюджетних коштів та державного майна, які можуть негативно вплинути на діяльність державних підприємств та викликати сумніви щодо їх майбутньої життєдіяльності.

У такій ситуації користувачів фінансової звітності, яку підтверджують аудиторі, цікавить не лише питання її достовірності, але й майбутньої життєдіяльності підприємств.

3. Сутність аудиту дотримання принципу безперервності

Відповідно до МСА 570 “Безперервність” (далі – МСА 570) безперервно діючим вважається підприємство, яке продовжуватиме свою діяльність у передбачуваному майбутньому, не має наміру ліквідуватися чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам [5]. Грунтуючись на цьому твердженні, під час аудиту фінансової звітності, аудиторі зобов’язані здійснювати перевірку припущення про безперервність діяльності підприємств. Також постає питання визначення можливості безперервності діяльності і для суб’єктів господарювання при поданні звітності до контролюючих органів, і для корпоративних власників,

лення і оцінки подій або умов, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому (упродовж не менше ніж 12 місяців після звітної дати).

Мета аудиту дотримання принципу безперервності полягає у: одержанні інформації, що необхідна для висновку про можливість (або неможливість) подальшої діяльності; у разі виявлення проблем з подальшим функціонуванням: одержання інформації про плани підприємства з усунення виявлених проблем; оцінці можливості ефективної реалізації цих планів; визначенні тих елементів дій, які можуть реально вирішити проблему подальшого функціонування підприємства [7].

Основними питаннями аудиту дотримання принципу безперервності принципу є такі: 1) чи існує небезпека, що у суб’єкта господарювання будуть погіршуватися основні фінансові показники й що це може відбутися зненацька?; 2) наскільки реальна ця небезпека?; 3) чи є реальний вихід зі складних обставин?; 4) яким чином сформулювати цю проблему в аудиторському висновку? [7].

При виконанні аудиту дотримання принципу безперервності необхідно точно визначити як цілі такої перевірки, так і окреслити засоби їх досягнення (табл. 2).

Таблиця 2

Цілі аудиту дотримання принципу безперервності та засоби їх досягнення¹

Цілі аудиту	Засоби досягнення цілей аудиту
Отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності	Оцінювання оцінки управлінського персоналу; виконання відповідних процедур аудиту
Зробити висновок, грунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб’єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність	Виявлення ознак недотримання принципу безперервності; аналіз причин виникнення та наслідків ознак недотримання принципу безперервності
Визначити наслідки для аудиторського звіту	Оцінка можливості подальшого безперервного функціонування суб’єкта господарювання; висловлення незалежної думки аудитора

¹Джерело: [5]

для яких проведення аудиту фінансової звітності не є обов’язковим. Для вирішення цієї проблеми необхідно, на нашу думку, запровадити обов’язковий аудит дотримання принципу безперервності, проведення якого надасть змогу одержувати від аудиторів інформацію щодо реальної життєздатності підприємств, в якій сьогодні зацікавлені усі користувачі фінансової звітності (власники, інвестори, кредитори, контролюючі органи, працівники та ін.).

Спираючись на визначення аудиту в Законі України “Про аудиторську діяльність” [6] та зміст вимог МСА 570 [5], пропонуємо під аудитом дотримання принципу безперервності розуміти перевірку фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою визначення доцільності використання припущення про безперервність, а також вияв-

При аудиті дотримання принципу безперервності ідентифікації потребують події (умови), які окремо або в сукупності ставлять під сумнів можливість безперервної діяльності підприємства.

4. Послідовність аудиту дотримання принципу безперервності

Для досягнення цілей аудиту безперервності та виконання зазначених обов’язків, кожна аудиторська фірма має дотримуватись певної послідовності дій. У зв’язку з цим нами розроблено алгоритм здійснення аудиту дотримання принципу безперервності, який, насамперед, залежить від того, чи проводилась управлінським персоналом оцінка здатності суб’єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, чи ні (рис. 2).



Рис. 2. Послідовність аудиту дотримання принципу безперервності

5. Висновки

Реалізація запропонованого алгоритму має здійснюватись за допомогою відповідних процедур аудиту, які повинні забезпечити отримання аудитором достатніх та прийнятних аудиторських доказів про існування суттєвої невизначеності щодо подальшої безперервної діяльності підприємства. При формуванні процедурного забезпечення аудиту дотримання принципу безперервності слід обов'язково врахувати те, що обираються тільки ті процедури аудиту, які можливо інкорпорувати у єдиний технологічний процес перевірки з використанням аналітичного інструментарію. До процедур аудиту щодо підтвердження можливості реалізації концепції діючого підприємства можна віднести: аналітичні процедури, огляд наступних подій, перевірку виконання підприємством умов боргових зобов'язань, запити юридичній службі підприємства, ознайомлення з протоколами зборів, опитування співробітників підприємства.

Економіка України на даному етапі розвитку супроводжується гострими кризовими явищами та нестабільністю функціонування суб'єктів господарювання. Швидкими темпами зростає рівень збитковості та банкрутства підприємств. В сучасних умовах невизначеності та ризику саме аудит дотримання принципу безперервності надає змогу одержувати від аудиторів інформацію про достовірність фінансової звітності та про реальну життєздатність підприємства. Тобто, здійснення аудиту дотримання принципу безперервності дійсно є очевидною, а його розвиток є перспективним та актуальним для аудиторської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Концептуальна основа фінансової звітності : від 01 верес. 2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua>.
2. Офіційний сайт ДСС України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Урядовий портал // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
4. Звіти про результати управління корпоративними правами держави в господарських товариствах за 2010, 2011, 2012 і 9 місяців 2013 рр. / Фонд державного майна України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.spfu.gov.ua.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2012 року, Ч. 1 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
7. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія та практика [Текст] : монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739 с.
8. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту [Текст] : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с.
9. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
10. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст] : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – 360 с.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. У статті розглянуто систему та елементи внутрішнього контролю COSO та COSO ERM, їх сприяння кращому розумінню та оцінці ризиків на всіх рівнях управління. Розкрито функції та значення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту в оцінці ризиків суб'єкта господарювання.

Ключові слова: COSO, COSO ERM, внутрішній контроль, внутрішній аудит, управління ризиками, оцінка ризиків

Dorosh N.

INTERNAL CONTROL AND AUDIT IN ENTERPRISE RISK MANAGEMENT

Summary. The system and elements of the COSO internal control and COSO ERM are considered in the article, their role in better understanding and assessment of risks at all levels of management is disclosed. The functions and significance of the risk-based internal auditing in the enterprise risk assessment are described.

Keywords: COSO, COSO ERM, internal control, internal auditing, risk management, risk assessment

1. Вступ

В останні роки спостерігається підвищена увага до питань управління ризиками на підприємстві, які б забезпечували їх ефективне виявлення, оцінку та розробку шляхів реагування на ризики. Розвиток підприємства буде максимальним, якщо керівництво визначить стратегію та цілі таким чином, щоб забезпечити оптимальний баланс між зростанням виробництва, його прибутковістю і ризиками, ефективно та результативно використовувати ресурси, необхідні для досягнення поставлених завдань. У зв'язку з цим зростає потреба зміцнення корпоративного управління та удосконалення управління ризиками шляхом створення і підтримки систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ та проблематики внутрішнього контролю зробили: С. В. Бардаш, Н. Г. Виговська, Л. В. Гуцаленко, Т. Г. Камінська, Л. А. Костирко, П. О. Куцик, В. Ф. Максимова, Л. В. Нападовська, С. М. Петренко, Н. М. Проскуріна, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, О. Ю. Редько, Л. К. Сук та ін. Аналіз навчальної і наукової літератури показав, що відбувається певне ототожнення понять внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю.

Мета статті – ідентифікувати функції внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю для потреб управління ризиками суб'єкта господарювання.

2. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю та аудиту

Зростаючі очікування власників, акціонерів і необхідність досягнення стійкого зростання вартості підприємства, прибутковості, рентабельності екологічні та інші цілі здійснюють вплив на прийняття значних і не значних ризиків. У результаті

вище керівництво вимагає набагато більше гарантій того, що ризики ефективно контролюються на рівні всього підприємства. Для забезпечення ефективного управління ризиками система контролю має важливе значення. В результаті незалежна, позитивна впевненість, що такі структури є ефективними і дієвими є життєво важливою.

Аналіз праць науковців і практиків показав на певну спрямованість у визначеннях сутності контролю, як функції управління, на вирішення цілей, завдань системи управління підприємством відповідно до закономірностей його розвитку.

У Господарському кодексі України вказується, що "...організація внутрішньогосподарського контролю покладається на керівника підприємства. За результатами контрольних перевірок, керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, які негативно впливають на фінансово-господарську діяльність" [4, с. 131].

Згідно із Законом України "Про акціонерні товариства" [5] (нормою ч. 2 ст. 74) завданнями перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року є: підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період; виявлення порушень законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності; моніторинг порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками для забезпечення обґрунтованої впевне-

ності в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів [9, с. 277].

На думку Л. В. Гуцаленко, контроль у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [2, с.4]. Л. О. Сухарева та В. М. Стефківський вважають, що у широкому розумінні під контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного нагляду та перевірки за ходом функціонування відповідного об'єкту деякого суспільного, виробничого та іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення об'єкту контролю від заданих параметрів [11, с.14 -15].

Н. Г. Виговська наголошує на тому, що контроль є самостійною стадією управління. Якщо контроль розглядати щодо кожного управлінського рішення, то він є стадією управлінського циклу [1, с.37]. З точки зору Л. К. Сука контроль – це перевірка виконання господарських рішень з метою визначення їх законності, встановлення причин порушення законодавства у діяльності підприємств та організацій [10, с. 19]. Я. А. Гончарук і В. С. Рудницький трактують контроль як систему перевірки та спостереження відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятним управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень [3, с. 35].

Як одна із ключових функцій управління, контроль пов'язується із виконанням ряду власних функцій. Так, В. Б. Івашкевич виділяє три основні функції контролю: інформаційну, контрольну та функцію управління [6]. М. М. Коцупатрий розкриває інформаційну функцію [7, с. 433-436]. В. Ю. Ларіковим функції внутрішньогосподарського контролю представлено інформаційною, обліково-вимірною, аналітичною, плановою, динамічною, регулюючою та управлінською функціями [8, с. 4-5].

Найбільш розповсюдженою сучасною концептуальною основою внутрішнього контролю в США є концепція COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission – Комітет спонсорських організацій комісії Традвеля). Спонсорські організації включають в себе Американську бухгалтерську асоціацію, Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів, Міжнародну асоціацію фінансових керівників, Інститут внутрішніх аудиторів і Інститут бухгалтерів з управлінського обліку. Спонсорські організації об'єдналися в середині 1980-х років з метою вирішення проблем зростання випадків фінансового шахрайства. Однією з пропозицій організації COSO ще на початку її досліджень – це розвиток всеохоплюючої концепції внутрішнього контролю. Структура внутрішнього контролю COSO стала міжнародною моделлю для опису та визначення внутрішнього контролю.

COSO визначає внутрішній контроль як діяльність, що здійснюється радою директорів організації та іншим управлінським персоналом, яка спрямована на забезпечення достатньої впевненості стосовно досягнення цілей організації за такими напрямками: достовірність фінансової звітності; відповідність діючим законам і нормативам; ефективність і результативність господарських операцій.

Такі напрями розроблені з метою сприяння організації в досягненні одного з найбільш важливих завдань – успішного здійснення корпоративної стратегії для забезпечення доходності капіталу акціонерів. Виконання завдань внутрішнього контролю має забезпечити гарантії того, що на підприємстві здійснюються ефективні та результативні господарські операції, які відповідають загальній стратегії розвитку, що його діяльність узгоджена з діючим законодавством, що воно захищає свої активи від крадіжок та шахрайства і готує достовірну і точну фінансову інформацію для внутрішнього прийняття управлінських рішень та зовнішньої звітності відповідним зацікавленим сторонам.

Важливими компонентами визначення поняття “внутрішній контроль” є те, що внутрішній контроль – це процес, розроблений з метою досягнення поставлених завдань підприємства; починається з верхівки підприємства – ради директорів та менеджерів, які створюють і зміцнюють структуру і характер здійснюваних контрольних заходів в організації; прямо чи опосередковано включають в себе всіх працівників підприємства – від експедиторів до внутрішнього аудитора та фінансового директора та генерального директора; є більш всеохоплюючим поняттям, ніж просто внутрішній контроль за складанням фінансової звітності; стосується всіх видів діяльності підприємства, починаючи з функціональних ланок, таких як маркетинг та операційні підрозділи, які відображають організаційну структуру підприємства до взаємовідносин з іншими підприємствами.

Внутрішній контроль складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів, розроблених з метою досягнення цілей організації. Ці компоненти залежать від способу управління бізнесом зі сторони менеджерів і є інтегрованими у сам процес управління. П'ять компонентів інтегрованої моделі внутрішнього контролю COSO: середовище контролю; оцінка ризиків; процедури контролю; інформація і комунікації; моніторинг.

3. Контроль в управлінні ризиками на підприємстві

Процес управління ризиками підприємства забезпечує досягнення цільових показників прибутковості та рентабельності, раціонального використання ресурсів, ефективний процес складання фінансової звітності, а також дотримання законодавчих і нормативних актів, дає можливість зміцнити репутацію підприємства, тобто досягнути його цілей та при цьому уникнути похибок та несподіванок.

Оцінка ризиків включає у себе ідентифікацію та аналіз ризиків суттєвого викривлення інформації

в фінансовій звітності. Всі користувачі, зокрема державні органи, висувають високі вимоги до мінімізації ризиків викривлення фінансової звітності. Ігнорування ризиків часто призводить до банкрутства підприємств, судових процесів, згорання діяльності, бізнесу. Спосіб виникнення викривлень залежить від рівня розвитку середовища контролю та характеру обробки інформації. Нездатність до ідентифікації ризиків, ймовірно, говорить про неадекватності контролю в організації. Менеджери часто використовують анкету оцінки ризиків як основу для ідентифікації ризиків ефективності діяльності, при складанні фінансової звітності та документуванні.

Ефективний процес управління ризиками складається з таких стадій: ідентифікація ризиків; оцінка ризиків кількісними та якісними способами; ранжування ризиків; розробка заходів реагування; моніторинг. Існує необхідність ідентифікації та розуміння ризиків, з якими стикається підприємство, оцінки ризиків за рівнем витрат, впливом та ймовірністю виникнення, розробки процедури документального засвідчення ризику, а також процедур коригування їх дії.

Процес ідентифікації ризиків вимагає використання обдуманого та зваженого підходу до визначення потенційних ризиків в усіх сферах діяльності підприємства та визначення сфер, ризики яких мають найвищий рівень впливу. Основне завдання полягає не тільки у створенні переліку всіх можливих ризиків, що можуть впливати на функціонування підприємства. Необхідно отримати чітке розуміння характеру ризиків через ідентифікацію всіх можливих ризиків, що можуть чинити вплив на успішне функціонування підприємства, починаючи від тих, що мають максимальний вплив, і закінчуючи ризиками з найнижчим рівнем впливу, а також виділити основні ризики, такі, як ризик значного незадоволення потреб покупців, появи нового значного конкурента або ідентифікації слабкості системи управління. Цей процес є досить складним, оскільки неможливо точно оцінити рівень впливу кожного з ризиків, а також характер його наслідків. Деякі види ризиків виникають дуже рідко, але їх вплив може бути катастрофічним.

Менеджери повинні розглянути всі виявлені ризики і виділити ті, які, як видається, є найбільш важливими для підприємства та підготувати остаточний перелік ризиків суб'єкта господарювання як загальний для підприємства, так і за окремими оперативними підрозділами. Ідея полягає в тому, щоб виявити перелік ризиків, які загрожують функціонуванню підприємства як на рівні структурних підрозділів, так і на загальному рівні. Виділені ризики не обов'язково можуть мати максимальний вплив на результат, але часто є відправною точкою для оцінки ризику підприємства. В перспективі цей перелік буде змінюватись у масштабі всього підприємства, виявлені ризики мають бути розділені за структурними підрозділами, надаючи можливість забезпечення зворотнього зв'язку [14, с. 118].

Наступним кроком після ідентифікації ризиків є оцінка рівня їх впливу та ймовірності появи.

Передбачається використання різноманітних підходів, починаючи від застосування експертних рішень і закінчуючи математичними обчисленнями. Основна мета полягає в тому, щоб визначити, який з переліку потенційних ризиків є найбільш небезпечним. Менеджери можуть оцінити ризики за допомогою опитування та з'ясувати ймовірність виникнення ризику в цьому або наступному році та вартісне вираження наслідків ризику для підприємства.

Спосіб оцінки ризиків за допомогою матриці ризиків за ступенем впливу і ймовірністю виникнення забезпечує високий рівень розуміння істотних ризиків, пов'язаних з підприємством. Такий спосіб оцінки застосовується, коли підприємство визначило для себе незначну кількість ризиків. Графічний метод дає можливість легко визначити перелік найбільш значних ризиків. Іноді краще виразити оцінку ймовірності та значущості у відсотковому вираженні. Велику увагу слід приділяти розумінню взаємозв'язку між ймовірністю ризику та його рівнем впливу.

У результаті підприємство отримує відповідний список потенційних ризиків. Наступним є визначення місця ризику у загальному списку та встановлення найбільш істотних ризиків для підприємства. Ризик-менеджмент на всіх рівнях повинен визначатися з метою класифікації ймовірності події. Більш сучасною концепцією контролю, яка спрямована на ризик-менеджмент підприємства, є COSO ERM.

Управління ризиками організації – це процес, який здійснюється радою директорів, менеджерами та іншими співробітниками й починається при розробці стратегії та охоплює всю діяльність організації. Він спрямований на ідентифікацію подій, що можуть впливати на організацію й управління ризиком, пов'язаним з цими подіями, а також контроль того, щоб не був перевищений ризик – апетит організації та надавалась розумна гарантія досягнення цілей організації [12, с. 8].

Цією концепцією підкреслюється, що ризик-менеджмент здійснюється за допомогою встановлення стратегій розвитку підприємства в цілому. Кожне підприємство постійно стикається з виникненням альтернативних стратегій через значний діапазон потенційних ризиків. Ефективний набір ERM-процесів повинен відігравати значну роль у виборі альтернативних стратегій. Оскільки більшість великих підприємств має значну кількість операційних сегментів, ERM має застосовуватись для всього підприємства в цілому, використовуючи єдиний підхід, що забезпечить поєднання операцій на різних рівнях.

Підприємство має працювати над створенням стратегічних цілей, які можуть бути спільними для всіх зацікавлених сторін, наприклад, такими питаннями, як досягнення і підтримання позитивної репутації в рамках бізнесу для споживачів чи іншого підприємства, забезпечення надійної фінансової звітності для всіх зацікавлених сторін і діяльність відповідно до законів та правил.

Система COSO ERM дуже схожа на схему внутрішнього контролю COSO. Але COSO ERM не слід розглядати тільки як новий і покращений або переглянутий варіант системи внутрішнього контролю COSO. COSO ERM складається з таких елементів: моніторинг; інформація та комунікації; контрольні дії; відповідь на ризик; оцінка ризику; ідентифікація подій; визначення цілей; середовище контролю. У структурі COSO ERM доцільно виділити вісім рівнів, де середовище внутрішнього контролю розташоване на вершині структури ERM. Навпаки, в системі внутрішнього контролю COSO фактор середовища контролю розміщений в фундаменті. Внутрішнє середовище можна вважати вершиною, кульмінацією COSO ERM. Цей рівень визначає основу для всіх інших компонентів у моделі ERM підприємства, впливаючи як на стратегії і цілі, що мають бути встановлені, так і на пов'язані з ризиком ділові операції. У той час як середовище контролю за концепцією внутрішнього контролю COSO зосереджується на існуючій практиці, COSO ERM більш спрямований на майбутнє.

Мета системи ERM – створення моделі підприємства, яка дає можливість розглянути та зрозуміти стратегічні цілі своєї діяльності, що пов'язані з ризиком на всіх рівнях, а також з'ясувати як компоненти ризику впливають один на одного. Загалом програма ERM повинна допомогти підприємству досягти цих цілей.

Схему встановлення мети підприємства в COSO ERM можна представити таким чином: спочатку визначають місію, стратегічні цілі підприємства; встановлюють стратегію; визначають будь-які пов'язані цілі; і визначають ризику – апетит. Важливим компонентом середовища контролю є ризик-апетит. Ризик-апетит являє собою рівень ризику, який підприємство готове прийняти у досягненні його цілей. У кожного підприємства є свій ризик-апетит. Деякі керівники обирають високо ризикові види діяльності з розрахунком на потенційно високий дохід, інші воліють більш гарантованого повернення вкладених коштів, тобто низько ризиковий підхід.

У той час як внутрішнє середовище контролю – наріжний камінь ERM COSO, оцінка ступеня ризику – ядро структури. Оцінка ступеня ризику дає можливість підприємству розглядати причини виникнення подій, пов'язаних з потенційним ризиком, та може впливати на досягнення підприємством його цілей. Існує потреба розглянути властиві і залишкові ризику [14, с. 134].

Властивий ризик – це потенціал для витрат, втрат, неправомірного використання, або незаконного привласнення активів внаслідок природи діяльності підприємства безпосередньо. Основними факторами, які визначають властивий ризик, є розмір бюджету підприємства, міцність та досвідченість управління, а також сама природа його операцій. Властивий ризик перебуває поза контролем управління і зазвичай визначається дією зовнішніх факторів [14, с. 134]. Залишковий ризик – це ризик, який залишається після управлінських відповідей на ризик-загрози, коли контрольні заходи були

застосовані. Фактично завжди існує деякий рівень залишкового ризику.

Підприємство буде завжди стикатися з деякими ризиками. Після того, як управління усунуло ризику, які є результатом процесу ідентифікації ризику, все ще матимуть місце деякі залишкові ризику. Крім того, завжди існують деякі властиві ризику, щодо запобігання яких управління може зробити небагато, щоб пом'якшити їх вплив. Так, практично, нічого не можна зробити стосовно властивого ризику природного землетрусу.

Імовірність – можливість того, що ризик відбудеться. У багатьох випадках це може бути якісною оцінкою ключового менеджменту в термінах високої, середньої, або низької ймовірності появи ризику. Є також деякі кількісні інструменти оцінки ймовірності появи ризику.

Оцінка ступеня ризику – ключовий компонент структури ERM COSO. Це – методи, за допомогою яких підприємство оцінює всі ризику, які могли б впливати на його різні цілі, розглядають потенційну ймовірність і вплив кожного з цих ризиків, розглядають їх взаємозв'язок і потім розробляють стратегії для відповідей, реагування на ризику.

Процес управління ризиками визначає, який спосіб реагування на ризику є кращим для підприємства – ухилення від ризику, зменшення ризику, перерозподіл ризику чи прийняття ризику.

Зміна умов середовища зумовлює зміну ризиків. Для деяких ризиків умови можуть змінитися таким чином, що загроза ризику зростає. Підприємство потребує створення механізму, щоб контролювати ідентифіковані ризику. Процес ідентифікації ризиків є річним або щоквартальним процесом. Моніторинг ризиків може здійснюватись учасником процесу або незалежним рецензентом. Внутрішній аудит часто є джерелом моніторингу поточного статусу ризиків. Він може зібрати додаткову інформацію стосовно моніторингу деякого ідентифікованого ризику, можливим є застосування перевірки, для кращого зрозуміння природи області ризику. Внутрішній аудит при виконанні інформаційної і консультативної функції сприяє здійсненню управління ризиками.

Відповідно до міжнародного стандарту професійної практики внутрішнього аудиту 2100 “Сутність роботи внутрішнього аудиту”, використовуючи систематичний та послідовний підхід, функція внутрішнього аудиту повинна оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю [13].

Відповідно до міжнародного стандарту 2130 “Контроль” функція внутрішнього аудиту повинна сприяти організації в забезпеченні ефективних контролів за допомогою оцінки їх ефективності та продуктивності, а також шляхом підтримання їх постійного вдосконалення. Функція внутрішнього аудиту повинна оцінити достатність і ефективність контролів відповідно до ризиків у сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем з огляду на: досягнення стратегічних цілей організації; достовірність та цілісність фінансової й операційної інформації; ефек-

тивність і продуктивність операційної діяльності та програм; захист активів; дотримання законів, нормативних документів, процедур і договірних зобов'язань.

4. Висновки

Внутрішній контроль визначається як діяльність, що здійснюється радою директорів організації та іншим управлінським персоналом, яка спрямована на забезпечення достатньої впевненості стосовно досягнення цілей організації за такими напрямками: достовірність фінансової звітності; відповідність діючим законам і нормативам; ефективність і результативність господарських операцій. Досягненню цих цілей перешкоджають ризики. Процес внутрішнього контролю є складовою частиною управління ризиками. Функція внутрішнього аудиту повинна оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю. Внутрішній аудит забезпечує незалежну й об'єктивну оцінку достатності і ефективності контролю відповідно до ризиків у сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст] : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
2. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посібник / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
3. Гончарук Я. А. Аудит [Текст] : навч. посібник / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
4. Господарський кодекс України : науково-практичний коментар / [О. І. Харитонов та ін.]; [за заг. ред. О. І. Харитонов]. – Х. : Одиссей, 2007. – 832 с.

5. Про акціонерні товариства : Закон України № 514-VI від 17.09.2008 р. // Офіційний вісник України. – 2008. – № 81. – С. 2727.

6. Івашкевич В. Б. Практический аудит [Текст] : учеб. пособие / В. Б. Івашкевич. – М. : Магістр, 2010. – 286 с.

7. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 433-436.

8. Ларіков В. Ю. Визначення цільових функцій контролю / В. Ю. Ларіков // Вестник Восточнукр. национ. ун-та им. В. Даля. – 2010. – № 11. – С. 1-5.

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – Видання 2010 року. – Ч. 1 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ari.com.ua>.

10. Сук Л. К. Контроль та ревізія [Текст] : навч. посібник / Л. К. Сук. – К. : Україна, 2006. – 275 с.

11. Сухарева Л. О. Контроль управлінських рішень: системний підхід [Текст] : монографія / Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 237 с.

12. Управление рисками организаций. Интегрированная модель. Краткое изложение концептуальные основы. – Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO), 2004 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theiia.org/bookstore/>

13. International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition. Copyright © 2009 – 2012 by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701 – 4201, USA. All right reserved // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.theiia.org/bookstore/product/international-professional-practices-framework-2011-1533.cfm>

14. Moeller, Robert R. Brink's modern internal auditing : a common body of knowledge / Robert Moeller. – 7th ed. – John Wiley & Sons, Inc. – 2009. – 794 p.

ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ В АУДИТІ

***Анотація.** Досліджено підходи до прийняття рішень в аудиті у розрізі окремих стадій його процесу. Визначено циклічність процесу прийняття аудиторських рішень в інформаційному середовищі. Розкрито основні процедури, пов'язані зі збором інформації на окремих стадіях процесу прийняття рішень в аудиті.*

Ключові слова: аудит, прийняття рішень, процес, стадії аудиту, початкова стадія, стадія прийняття рішень, завершальна стадія, інформаційне середовище, процедури, оціночні процедури, критерії

Rudnytskyi V.

USE OF ANALYTICAL PROCEDURES IN THE PROCESS OF DECISION-MAKING IN THE AUDIT

***Summary.** Approaches to decision-making in the audit in terms of various stages of its process and explore. Cycle of process of decision making in the audit in information environment is definitely. The basic procedures, related with collecting information on specific stages of decision-making in the audit are revealed.*

Keywords: audit, decision-making, process under audit, the initial stage, the stage of decision-making, the final stage, the information environment, procedures, evaluation procedures and criteria

1. Вступ

В умовах проведення економічних реформ в Україні відбувається динамічний розвиток аудиторської діяльності, що потребує належного організаційного і методичного забезпечення. Одним із важливих шляхів удосконалення методики аудиту є уточнення та використання в процесі аудиторського контролю аналітичних процедур при прийнятті рішень на всіх стадіях (етапах, фазах) процесу аудиту. Зазначені процедури є важливими, як для зовнішнього, так і для внутрішнього аудиту.

До останнього часу в працях вітчизняних вчених не приділялось належної уваги проблемам використання аналітичних процедур прийняття рішень в аудиті. Ці питання набувають особливої актуальності у сучасних умовах, коли перед аудиторськими фірмами (аудиторами) стоять завдання підвищення якості аудиторських послуг.

Дослідженню проблеми щодо процесу прийняття рішень в аудиті приділяється велика увага як вітчизняними, так і зарубіжними вченими: Л. Гительманом, Н. Дорош [2], М. Еддоусом, Й. Завадським [4], Б. Литвином, О. Петрик [10], К. Редченко [11], З. Румянцевою, Н. Соломатіною, М. Мейсоном, М. Никоновичем [9] та ін. Проте, ці дослідження не носять комплексного характеру і в певній мірі є фрагментарними. У наукових працях зазначених авторів не розглядається процес прийняття рішень в аудиті у розрізі стадій (етапів) аудиторського процесу. Окремо не розкривається методика щодо використання аналітичних процедур у процесі прийняття аудиторських рішень.

Мета статті – обґрунтування необхідності використання аналітичних процедур у процесі прий-

няття рішень в аудиті. Детальний розгляд процедур, пов'язаних із збором інформації на всіх стадіях аудиторського процесу, дозволяє аудитору прийняти найбільш виважені рішення, що є запорукою дотримання ним стандартів якості його роботи.

2. Характеристика процесу прийняття рішень в аудиті

Прийняття рішень в аудиті розглядається як цілісний процес, що дозволяє детально вивчити проблему, яка виникла; проаналізувати усі можливі варіанти для її вирішення; вибрати і реалізувати найефективніше рішення. Саме науковий підхід забезпечує прийняття обґрунтованих рішень в аудиті. У кожній галузі діяльності практика розробки і прийняття рішень має свої специфічні особливості.

Нами запропоновано загальну схему основних чотирьох рішень, що приймає аудитор при застосуванні аналітичних процедур: про необхідність використання аналітичних процедур; щодо вагомості виявлених даних у системі обліку клієнта; щодо оцінки важливості та достовірності пояснень про незвичні коливання; про застосування додаткових аналітичних або інших аудиторських процедур.

В аудиті процес прийняття рішень можна охарактеризувати трьома стадіями: початковою, прийняття рішення і завершальною.

На початковій стадії здійснюється економічний аналіз ситуації, що потребує внесення змін та коректив. Це, у свою чергу, викликає усвідомлення факту необхідності прийняття рішення, а також пошуку, збору та обробки інформації для виявлення і формулювання проблеми.

Процедури, пов'язані із збором інформації протягом стадій процесу прийняття рішень в аудиті

Початкова стадія	Стадія прийняття рішень	Завершальна стадія
Отримання інформації про існування проблем:	Збір та обробка інформації:	Вибір інформації для оцінки ефективності рішень:
<ul style="list-style-type: none"> • зіставлення фактичних і планових показників діяльності організацій • динаміка змін фактичних результатів • аналіз відхилень фактичних показників від плану та вивчення факторів, що обумовили ці відхилення; • інші процедури 	<ul style="list-style-type: none"> • отримання інформації щодо вибраних обмежень і критеріїв • систематизація інформації • оцінка інформації щодо розроблення варіанта рішення • аналіз інформації • визначення факторів, що характеризують ситуацію і тенденцію її розвитку (очікувані наслідки з метою прогнозування розвитку ситуації) • інші процедури 	<ul style="list-style-type: none"> • наявність інформації про позитивні наслідки прийняття рішення • наявність інформації про негативні наслідки прийняття рішення • зіставлення інформації для отримання кінцевого висновку чи досягнення мети рішення • оформлення всієї необхідної інформації у звіті про виконання рішень • інші процедури

Стадія прийняття рішення передбачає пошук та оцінку альтернативних рішень, визначення критеріїв обмежень до них для вибору оптимального і, власне, вибір і прийняття найкращого варіанта.

Завершальна стадія характерна вживанням заходів для конкретизації рішення і доведення його до виконавців – так здійснюється реалізація рішення. Також до цієї стадії належить контроль за ходом виконання рішення і оцінка ефективності прийнятого рішення, тобто оцінка результатів.

Процес прийняття рішень як в аудиті, так і загалом має циклічний характер.

Циклічність процесу прийняття рішень в аудиті характерна як у прийнятті якогось одного рішення, так і низки взаємопов'язаних рішень, коли реалізація одного рішення викликає необхідність для прийняття іншого. Чим ефективніше відбувається обмін інформацією, тим вища ефективність прийняття рішень. Тому, аби прийняти раціональне рішення, необхідно володіти інформацією щодо ситуації, яка склалася.

Але збільшення обсягу інформації не обов'язково підвищує якість рішення. М. Еддоус, Р. Стенсфілд зазначають, що “вартість достовірної інформації – це розрахунок вартості аудиторських послуг, тобто економічна ефективність їх проведення” [3, с. 90].

Також необхідно розрізняти інформацію релевантну і нерелевантну. Релевантна інформація – це “дані, які стосуються тільки конкретної проблеми, людини, цілі чи періоду часу” [7, с. 202]. Отримана інформація про ситуацію, проблему повинна бути

достовірною і достатньо повною. Нерелевантна, або недостатньо повна інформація може призвести до прийняття помилкових та неефективних рішень. Доцільною при отриманні і обробці інформації про проблемну ситуацію є підготовка аналітичного матеріалу, що висвітлює основні особливості та тенденції розвитку ситуації [5, с. 71].

Ми поділяємо думку М. О. Никонович стосовно того, що сукупність усіх аудиторських процедур, що використовуються при проведенні аудиту, і являють собою процес аудиту. Можна виділити три основні моменти, які є спільними як для процесу аудиту, так і для процесу прийняття рішень, а саме: постановка проблеми, збір даних, оцінка даних [9, с. 21].

Процедури, пов'язані із збором інформації для прийняття рішень в аудиті відображено у табл. 1.

Зрозуміло, що ігнорування процедур, пов'язаних зі збором інформації на різних стадіях процесу прийняття рішень, призведе до збільшення ймовірності прийняття неефективного рішення в аудиті.

Одними з найважливіших процедур, які здійснюються на всіх стадіях прийняття рішень в аудиті, є оціночні процедури (табл. 2).

Важливим аспектом процедур протягом стадії прийняття рішення процесу прийняття рішень є те, що для зіставлення варіантів рішення необхідно мати стандарт, відносно якого і вимірюють ймовірні результати реалізації кожної можливої альтернативи. Подібні стандарти називають критеріями прийняття рішень [7, с. 205].

Оцінні процедури, що здійснюються протягом стадій процесу прийняття рішень в аудиті

Початкова стадія	Стадія прийняття рішення	Завершальна стадія
Оцінка меж, масштабів і рівня поширення проблем	Оцінка інформації, яка збирається для розробки варіантів рішення	Контрольна оцінка виконання прийнятого рішення
Оцінка проблем щодо можливості застосування стандартної моделі дій аудитора	Оцінювання майбутньої ситуації для прогнозу її розвитку, очікуваних наслідків Оцінка альтернатив для прийняття рішення: - застосування критеріїв та обмежень, що характеризують об'єкт оцінки - використання шкал оцінки за кожним критерієм - зіставлення переваг і недоліків варіантів рішення	Оцінка ефективності прийняття рішення: - оцінювання результатів прийняття рішення - зіставлення їх з очікуваними наслідками - оцінка відхилень

Застосування критеріїв, як свідчить і теорія та практика, відбувається на всіх етапах процесу прийняття рішень (табл. 3).

Найкраще система критеріїв оцінки варіантів рішень розроблена для структурованих проблем, які дозволяють застосовувати економіко-математичні методи.

такого рішення передбачає, що аудитор ознайомлений та розуміє суть проблемної ситуації. Якщо конкретна ситуація окреслена чітко, тобто коли ситуація стандартна і добре відома (це означає, що проблема структурована та запрограмована), то аудитор може діяти відразу, користуючись стандартною моделлю дій аудитора для даної ситуації.

Таблиця 3

Застосування критеріїв на всіх стадіях процесу прийняття рішень

Початкова стадія	Стадія прийняття рішення	Завершальна стадія
Критерій розпізнавання проблем: певні результати, які необхідно було досягти	Критерії вибору найкращих варіантів рішення, а з них – найоптимальнішого: у вигляді економічних параметрів; використання індексів; застосування рейтингів; проведення порівняльної характеристики.	Критерії контролю за виконанням рішень
Критерії ранжування проблем		Критерії визначення ефективності прийнятого рішення
Критерії поведінки		

Часто в якості критерію вибору рішення застосовується фактор часу. Важливими для процесу прийняття рішень в аудиті є так звані поведінкові критерії особи, що приймає рішення. До них належать: освіта, знання, вік, досвід, власні цінності, рефлексії, навички, звички, інтуїція, схильність до ризику, характер та інші якості особи, яка приймає рішення, та осіб, які беруть участь у процесі прийняття рішень в аудиті. Такі критерії застосовуються від появи події, сигналу про проблему до оцінки ефективності прийнятого рішення.

Будь-який процес прийняття рішень починається з прив'язки до певної події, сигналу, що вказує на виникнення проблемної ситуації. Саме тоді відбувається усвідомлення факту необхідності прийняття рішення. Такою подією в аудиті може бути: надання аудиторських послуг новим клієнтам, оцінювання нових та постійних клієнтів, здійснення аудиторських перевірок, надання аудиторського висновку, проведення аналітичних процедур, надання інших супутніх послуг клієнтам.

На основі суб'єктивного досвіду та представленої об'єктивної інформації як нормативно-правової, так і зафіксованої в документах, аудитор формулює проблему, цілі та задачі вирішення, тобто створюється проект майбутнього рішення. Прийняття

Однак початкове уявлення про ситуацію може бути неповним і потребувати додаткової інформації. У такому випадку важко сформулювати рішення. Так починається стадія прийняття рішення у межах процесу прийняття рішень в аудиті. Тому спочатку необхідно визначити ті обмеження та критерії, за якими будуть відбиратися альтернативні варіанти рішення. Далі увага аудитора приділяється збору і обробці інформації, яка необхідна для правильного прийняття рішення в аудиті. Також здійснюється прогнозування розвитку ситуації, очікуваних наслідків.

У процесі пошуку з'являються альтернативи для нових обмежень і критеріїв, і цикл збір-обробка-прогноз повторюється декілька разів доти, доки не визначаються декілька важливих альтернатив.

Далі відбувається підготовка рішення – аудитор вибирає найоптимальніше з варіантів рішення, і здійснюється власне прийняття рішення. Якщо необхідно, може бути затверджене розпорядження на виконання цього рішення.

Наступною стадією процесу прийняття рішень в аудиті є завершальна. Характеризується вона двома моментами: реалізацією прийнятого рішення та подальшою оцінкою його ефективності, оцінкою результатів. Оцінка (критерій) рішень полягає у

порівнянні та виборі альтернатив. Найбільш поширеними помилками при виборі критеріїв є: недооцінка абсолютного розміру цілі і затрат; неправильний вибір цілі або її розмірів; зневажливе ставлення до невизначеності; недооцінка впливу на затрати і досягнення поставлених цілей в інших операціях; неправильне уявлення про затрати; недооцінка тривалості операцій, тощо.

Звичайно, не можна бути абсолютно впевненим у тому, що розглянуті всі можливі варіанти дій і точно відомі їх наслідки, що всі поставлені цілі вирішення проблем окреслені чітко, і що відомо, які саме дії призведуть до досягнення цілей. На практиці через фактор обмеження – економію часу і засобів – необхідно погодитись із деякою ймовірністю невизначеності. У певний момент необхідно погодитись з тим, що найкращий з розроблених варіантів рішення відповідає поставленим цілям і можна далі діяти, виходячи з цього припущення.

При прийнятті рішення сам процес прийняття і реальні результати його виконання більшою чи меншою мірою впливають на розширення особистого досвіду аудитора, потенційно сприяючи прийняттю подальших рішень. Це означає, що у процесі прийняття рішень одночасно відбувається і навчання.

Таким чином, процес прийняття рішень в аудиті є основним чинником, що з одного боку впливає на реалізацію прийнятого рішення і оцінку його ефективності, а з іншого – сам підпадає під їхній вплив у результаті зворотного зв'язку.

3. Підходи до вирішення проблемних ситуацій у процесі прийняття рішень в аудиті

Суттю процесу прийняття рішень в аудиті є вироблення плану дій для вирішення проблемної ситуації.

Проблема – це наявність чітко вираженої невідповідності між бажаним станом системи (або очікуваною траєкторією її розвитку) і досягнутим її станом. Рішення – це вибір раціональної дії з ліквідації цього розриву у практичній діяльності [1, с. 398].

Проблема завжди пов'язана з сукупністю факторів, які дають уявлення про проблемну ситуацію і які необхідно детально проаналізувати та розглянути при прийнятті рішення. Такі фактори умовно можна поділити на внутрішні та зовнішні по відношенню до організації, що перевіряється. До внутрішніх факторів відносять ті, які залежать від самого підприємства: цілі та стратегії розвитку, структуру виробництва, фінансові і трудові ресурси, обсяг і якість робіт, інше.

Зовнішні фактори формують середовище, в якому здійснює свою діяльність організація, що її перевіряють. До них відносять стан економіки країни або регіону, рівень науково-технічного та соціального розвитку, культурний і політичний стан, навіть суттєві для даної організації події в інших країнах. Ці фактори хоча і опосередковано, але все ж впливають на діяльність суб'єкта господарювання. Є ще одна група зовнішніх факторів, які безпосередньо пов'язані з організацією. До них нале-

жать: постачальники, покупці, конкуренти, органи законодавчої, виконавчої, судової влади, кредитори та інші [6, с. 63].

Слід погодитись із думкою Й. С. Завадського, що проблеми поділяються на чотири групи [4, с. 337]: структуризовані – для їх розв'язання використовують стандартні правила, інструкції, методичні вказівки і досвід; добре структуризовані – їх розв'язують із застосуванням математичного програмування, економіко-математичного моделювання та інших кількісних методів; слабоструктуризовані – застосовують системний аналіз, методи математичної статистики; неструктуризовані – застосовують системний аналіз, експертні оцінки, судження, інтуїцію, методи математичної статистики.

Виявлення і опис проблеми дозволяють отримати вихідну інформацію для правильного формулювання проблеми і цілей її вирішення.

На нашу думку, дуже вдало визначив найбільш суттєві елементи опису проблеми Л. Д. Гітельман [1, с. 398]: основні симптоми і умови ситуації, сутність проблеми, виникнення і розвиток проблемної ситуації, актуальність і терміновість рішення проблеми, ступінь повноти і достовірності інформації.

Від правильності і повноти виявлення проблеми аудитором залежить напрямок пошуку раціонального рішення. Однак при діагностиці проблеми аудитор може припуститися низки помилок. Найпоширенішими з них є: коли аудитор сприймає симптом за проблему, коли виникає неправильне уявлення про причини виникнення проблеми: якщо аудитор розглядає проблему з огляду на якийсь один аспект, не враховуючи інші, коли здійснюється незавершений аналіз проблеми, що призводить до упущення низки супутніх проблем.

Адекватна діагностика ситуації цілому сприяє прийняттю ефективних рішень в аудиті. Тому на початковій стадії процесу прийняття рішень в аудиті важливим є застосування механізму повного охоплення, виявлення проблем, детального їх вивчення і правильного формулювання.

Найчастіше основним для процесу прийняття рішень в аудиті є проведення аудиторської перевірки за певний період або на дату складання балансу. В процесі перевірки аудитор отримує інформацію про існування проблем внаслідок проведення аудиторських процедур, найпоширенішими з яких є: зіставлення фактичних і планових показників діяльності організації, визначення динаміки змін фактичних результатів, аналіз відхилень фактичних показників від планових на основі вивчення факторів, що обумовили ці відхилення.

Далі аудитор визначає на основі отриманої інформації ті ділянки господарювання, яких можуть стосуватися виявлені проблеми. Також здійснюється відбір проблемних ділянок для поглибленого аналізу. При дослідженні наявних проблемних ділянок аудитор на основі отриманої об'єктивної інформації та власного суб'єктивного досвіду проводить вибірку моментів, де ймовірність виникнення помилки висока.

Наступними діями аудитора є правильне визначення формулювання проблем та цілей їх вирішен-

ня. Спочатку необхідно скласти перелік проблем, провести їх ранжування за важливістю та першочерговістю, актуальністю, виявити взаємозв'язки проблем, коли вирішення однієї автоматично сприяє вирішенню інших, або навпаки – ускладнює.

Коли проблеми виявлені і сформульовані, то варто визначити рівень їх структурованості і запрограмованості. Адже, якщо виявлені аудитором проблеми відомі і поширені, а також якщо вже існує механізм їх вирішення, то варто одразу скористатися стандартною моделлю дій аудитора і приймати рішення.

Якщо ж ситуація маловідома або виявлено нові важливі чинники, то переходимо до другої стадії прийняття рішення в аудиті.

Насамперед після формулювання проблем та цілей їх рішення повинні бути визначені обмеження та критерії. Основним обмеженням при прийнятті будь-якого рішення є час. Тому можна довго шукати найоптимальніший варіант рішення, але є ймовірність у зникненні потреби його приймати. Взагалі обмеження формуються за всіма зовнішніми та внутрішніми факторами відносно вирішення проблеми, яка виникла. Щодо критеріїв, то можуть застосовуватися найрізноманітніші з них, які дозволять з величезної кількості проектних пропозицій вибрати допустимі, а з них вибрати найбільш корисні. Обмеження та критерії в процесі розробки варіантів рішення можуть змінюватися при з'ясуванні нових, раніше не врахованих, факторів, які суттєво впливають на ситуацію, що склалася. Наступними діями аудитора є збір і обробка інформації, що полягають в отриманні інформації, її сортуванні. Далі здійснюється оцінка та аналіз корисної інформації. Внаслідок цього можуть бути окреслені деякі варіанти рішень і може спостерігатися вплив на формування обмежень та критеріїв. Ще одним важливим моментом блоку „розробки рішення” є прогнозування розвитку ситуації. Для того, щоб прогноз розвитку ситуації був адекватним, як

і появи нових альтернативних варіантів рішення.

Блок “розробки рішення” при завданні обмежень і критеріїв призначений для визначення найліпших варіантів рішень. Далі відбувається підготовка рішення, що розкривається у двох ключових аспектах. По-перше, аудитор повинен оцінити найвірогідніші варіанти рішення. По-друге, здійснюється вибір найоптимальнішого рішення. Коли ці дії виконані, аудитор переходить власне до прийняття рішення. Тут важливим є визначення того, яким буде рішення за способом прийняття – одноособове чи колегіальне. Якщо рішення колегіальне, то важливим є те, хто братиме участь в обговоренні проекту рішення: робоча аудиторська група або залучені спеціалісти інших сфер діяльності. Якщо проект обговорюється робочою аудиторською групою, то усі її члени після певного обговорення повинні дійти до спільного висновку і прийняти рішення. Перевагою такої ситуації є те, що співпраця членів групи часто сприяє виникненню нових ідей, а недоліком є особисті інтереси кожного з членів, які можуть вплинути на процес обговорення.

Залучення спеціалістів інших сфер діяльності дає можливість розробки нових творчих ідей. Ознайомившись із проблемами та ситуацією, кожен пропонує рішення, які усіма обговорюються, і відбувається вибір оптимального варіанта шляхом голосування.

Головним недоліком групового прийняття рішень є обмеження за часом. Суттєвою перевагою є те, що групи розробляють і оцінюють більшу кількість варіантів рішення. Групи, як правило, переважають можливості окремої особи.

Далі відбувається затвердження проекту рішення і, за необхідності, оформлення на його виконання необхідного юридичного документа.

Остання стадія процесу прийняття рішень – завершальна (табл. 4).

Таблиця 4

Основні моменти завершальної стадії процесу прийняття рішень в аудиті

Завершальна стадія процесу прийняття рішень в аудиті	Реалізація рішень	Організація виконання рішень
		Здійснення контролю за виконанням рішень
	Оцінка ефективності рішень	Оцінка результатів внаслідок прийняття і виконання рішень
		Складання звіту про виконання рішень

правило, не досить розглянути кількісні фактори, що характеризують ситуацію внаслідок прийняття певного рішення, повинні бути враховані й якісні фактори.

Прогнозування розвитку ситуації здійснюється переважно з використанням технологій ситуаційного аналізу, які дають можливість враховувати й аналізувати як якісну, так і кількісну інформацію. Як свідчить практика, прогнозування розвитку ситуацій декількох найбільш вірогідних варіантів рішення сприяє визначенню більш ефективних рі-

Оцінювання зазвичай передбачає аналіз змін економічних параметрів і зіставлення їх із тими, що повинні були одержати. На основі цього складається звіт про виконання рішень, в якому вказується, наскільки досягнуто або чи взагалі досягнуто цілей, заради яких приймалося рішення, в цілому вказуються позитивні і негативні результати прийняття і виконання рішень.

4. Висновки

Правильно прийняте рішення аудитором має важливе практичне значення. Від цього залежить правдивість і об'єктивність аудиторського висновку, а це, у свою чергу, впливає на прийняття рішення зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації.

Спочатку необхідна реалізація рішення, що полягає в організації виконання прийнятого рішення. Тобто доведення його до виконавців, за необхідності роз'яснення суті робіт, яких потребує прийняття рішення. Але реалізація рішення була б незакінченою, якщо б ми просто перекладали здійснення рішення на виконавців. Необхідно своєчасно контролювати хід виконання рішення, що полягає не тільки у перевірці терміну виконання, а й у перевірці якості дій, до яких вдалися внаслідок прийняття рішення. Недостатньо тільки реалізувати рішення, потрібно ще й оцінити ефективність його прийняття і виконання.

Не зважаючи на те, що реально оцінити рішення, як в аудиті, так і взагалі, можна тільки після його реалізації, правильно організований процес прийняття рішень суттєво знижує ймовірність прийняття неефективних і нерациональних рішень в аудиті.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гительман Л. Д. Преобразующий менеджмент: Лидерам реорганизации и консультантам по управлению [Текст] : учеб. пособие / Л. Д. Гительман. – М. : Дело, 1999. – 496 с.

2. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.

3. Эддоус М. Методы принятия решений [Текст] : учеб. пособие / М. Эддоус, Р. Стенсфилд ; [пер. с англ. ; под ред. И. И. Елисеевой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 590 с.

4. Завадський Й. С. Менеджмент [Текст] : підручник / Й. С. Завадський. – К. : Видавництво Європейського університету, 2002. – 640 с.

5. Литвак Б. Г. Управленческие решения [Текст] : учебник / Б. Г. Литвак. – М. : ЭКСМО, 1998. – 224 с.

6. Менеджмент организации [Текст] : учеб. пособие / [под ред. З. П. Румянцевой, Н. А. Саломатина]. – М. : ИНФРА, 1995. – 342 с.

7. Мескон М. Основы менеджмента [Текст] : учебник / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; [пер. с англ.] – М. : Дело ЛТД, 1994. – 702 с.

8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, ч. 1 / [пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна та ін.]. – К. : МФБ АПУ, 2010. – 409 с.

9. Никонович М. О. Аудит у зарубіжних країнах [Текст] : опорний конспект лекцій / М. О. Никонович. – К. : Видавничий центр КНТЕУ, 2002. – 133 с.

10. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

11. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст] : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – 360 с.

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВИМІРУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. Розглянуто методичні підходи щодо виявлення й розробки показників ефективності проведення фінансового контролю, встановлення взаємозв'язку і взаємозалежності різних показників контролю та його результатів. На основі визначених методичних підходів показано можливість кількісної оцінки ефективності роботи спеціалістів органу фінансового контролю.

Ключові слова: фінансовий контроль, ефективність, економічність, аналітична складова, організація контролю, зовнішній і внутрішній контроль

Volkov D.

MODERN APPROACHES TO THE MEASUREMENT OF THE EFFECTIVENESS OF STATE FINANCIAL CONTROL

Summary. Methodical approaches to the identification and development of indicators of audit efficiency, the relationship and interdependence of various test parameters and results are considered. On the basis of certain methodological approaches the possibility of quantitative evaluation of the effectiveness of the specialists of financial control is demonstrated.

Keywords: financial control, effectiveness, efficiency, analytical part, control organization, internal and external control

1. Вступ

Протікання будь-яких процесів у соціально-орієнтованому середовищі вимагає здійснення контрольної функції системи за результатами таких перетворень. В умовах постійного реформування роль контролю поступово зростає, оскільки підвищується необхідність в оперативному реагуванні на зміни, в адаптації контрольних систем і у використанні результатів їх роботи.

Проблемам фінансового контролю присвячені праці відомих зарубіжних науковців Е. Аткинсона, Дж. Бюкенена, П. Самуельсона. Окремі напрями теорії та практики фінансового контролю висвітлені в працях українських вчених, а саме: М. Білухи, Т. Бутинець [5], Г. Дмитренко [9], С. Калюги [4], О. Петрука, Н. Рубан [8], М. Шутова [2] та ін. Водночас проблеми розвитку концепцій виміру ефективності фінансового контролю залишаються недостатньо висвітленими. Так, в економічній літературі мало висвітлені науково обґрунтовані методичні підходи до оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Мета статті – обґрунтування підходів до вимірювання ефективності та доцільності проведення фінансового контролю.

2. Роль державного фінансового контролю як регулятора бюджетного середовища

Існування фінансового контролю обумовлене необхідністю впорядкування економічних, розподільних, фінансових, бюджетних, податкових та інших відносин. В останні роки в Україні відбувалися значні соціально-економічні перетворення,

які відповідним чином позначилися на трансформації змісту, функцій, методів та механізмів державного фінансового контролю. Державний фінансовий контроль реалізується в різних напрямках, але, насамперед, в інтересах держави та від її імені.

Ефективність фінансового контролю є складною економічною категорією. Вона характеризується визначеними критеріями і показниками [1, с. 47].

Поняття ефективності управлінської діяльності означає відповідність досягнутих у процесі її здійснення результатів визначеним цілям, ступінь наближення результату до мети з одночасним обліком виробничих затрат (часу, матеріальних засобів і грошових коштів, трудових ресурсів тощо). Тому критерієм ефективності фінансового контролю буде співвідношення бажаного результату до досягнутого органом, що контролює. Таким чином, напрямками для державного фінансового контролю будуть: зростання темпів розвитку економіки; забезпечення стабільності фінансової системи; збільшення прибуткової частини державного бюджету й економія коштів у його видатковій частині.

У вузькому значенні метою фінансового контролю є скорочення кількості й обсягів правопорушень в економічній сфері. Визначення цього критерію з методичної точки зору не є складним. Для забезпечення повноти дієвості функціоналу контролю необхідне дотримання ключових характеристик:

1) стратегічна орієнтація контролю. Щоб контроль був ефективним, він повинен мати стратегічний характер, тобто відображати пріоритети організації та підтримувати їх. За умови визнання на

рівні менеджменту вищої ланки конкретних бізнес-процесів стратегічно важливими доцільно вибудувати систему ефективного контролю, навіть за умов неможливості виміру результатів такого контролю [2, с. 62];

2) спрямування вектору розвитку контролю на результати. Кінцева мета контролю полягає не в тому, щоб зібрати інформацію, встановити стандарти і виявити проблеми, а в тому, щоб вирішити завдання, які стоять перед організацією. Контроль можна назвати ефективним тільки тоді, коли організація фактично досягає бажаної мети і в змозі сформулювати нові завдання, що забезпечать її функціонування у майбутньому;

3) відповідність основній місії організації. Контроль буде ефективним тоді, коли відповідатиме виду діяльності, який контролюється. Контроль має об'єктивно вимірювати й оцінювати ті складові, які є дійсно важливими;

4) своєчасність контролю. Щоб контроль був ефективним, він повинен бути і своєчасним. Своєчасність контролю полягає не в тому, щоб часто й швидко його здійснювати. Потрібен певний інтервал між проведенням вимірів і оцінок, які відповідають явищу, що контролюється;

5) гнучкість контролю. Контроль, як і плани, повинен бути достатньо гнучким і пристосовуватися до змін, які відбуваються;

6) простота контролю. Найбільш ефективний контроль – це найпростіший контроль з точки зору тих завдань, яким він підпорядкований. Найпростіші методи контролю вимагають менших зусиль і більш економічні. Контроль повинен відповідати потребам і можливостям людей, які взаємодіють із системою контролю та реалізують її;

7) економічність контролю [3, с. 42].

Дуже рідко намагаються досягти за допомогою контролю повної досконалості в роботі організації. Ніколи не варто забувати, що всі затрати організації повинні приводити до збільшення її доходів і переваг. Затрати засобів повинні наближати організацію до мети.

3. Критерії оцінки ефективності державного фінансового контролю

Оцінка ефективності державного фінансового контролю відбувається шляхом зіставлення попередньо визначених цілей та отриманих результатів.

Питання підвищення ефективності державного фінансового контролю є актуальними на сучасному етапі, оскільки від ефективної системи державного фінансового контролю безпосередньо залежить ефективність соціально-економічного розвитку країни, регіонів, місцевого самоврядування і суб'єктів господарювання. Щоб визначити напрямки підвищення ефективності державного фінансового контролю, необхідно виробити чіткий науково-методичний підхід до оцінки ефективності системи державного фінансового контролю і, відповідно, контрольних органів [4, с. 94].

Кінцевий результат, тобто сукупність об'єктивних наслідків фінансового контролю, – це головний критерій визначення його ефективності. Отримання

даних про такий результат вимагає знання конкретного змісту діяльності органу, що контролює реакції на його дії суб'єкта контролю, змін, що відбуваються під впливом контролю в управлінській діяльності. Неможливо висловлювати думки про підсумки контролю без виявлення практичних результатів, якими він вплинув на характер діяльності суб'єкта чи посадовця, які перевіряються. Облік наслідків контролю для управлінської діяльності необхідний, тому що під ефективністю контролю мається на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки такого, який є метою контролю. Якщо контрольний орган виявив якісь недоліки або порушення, з'ясував, хто в них є винуватцем, він зобов'язаний не тільки вжити заходів стосовно порушників закону, але й зазначити шляхи і способи покращення роботи, яким чином і хто повинен усунути виявлені недоліки або порушення, встановити для цього визначений термін, а потім перевірити виконання.

Однак результати фінансового контролю будуть неточними, якщо не враховувати витрати, які супроводжують проведення контролю: тривалість перевірок, кількість осіб, які беруть участь у перевірках, різні витрати (на транспорт, відрядження) при виїзді на місце і т.п. Витрати на проведення контролю можуть бути значними або невеликими і повинні порівнюватися з його результатами. Ступінь ефективності фінансового контролю тим вища, чим менше зусиль і коштів затрачено на досягнення позитивного результату мети. У зв'язку з цим одним із критеріїв ефективності фінансового контролю є його економічність.

Поняття ефективності фінансового контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності, оскільки результативність є її головним критерієм [4, с. 116].

Від критерію результативності невіддільним є критерій дієвості фінансового контролю, який визначає той позитив, яким фінансовий контроль впливає на зміст діяльності органу, що перевіряється, або особи, її якість, уміння того, хто контролює, виправити становище: забезпечити своєчасне і повне виконання підконтрольним суб'єктом своїх рекомендацій, вказівок і пропозицій, а за необхідності домогтися їхнього виконання, використовуючи надані законодавством повноваження.

Критерії ефективності фінансового контролю – результативність, дієвість, економічність – дозволяють робити про неї висновки тільки в загальній формі. Конкретно оцінювати практичні результати фінансового контролю допомагають напрацювання і використання стійких, постійних вимірів – показників. Якщо критерії досягнення мети контролю мають загальний характер, то для показників характерне розкриття внутрішнього змісту контрольної роботи, вирізнення складових частин, з яких складається отриманий позитивний результат, що дає можливість оцінювати якість контролю. Показники відіграють подвійну роль: з одного боку – свідчать про рівень роботи органу, що контролює, основою оцінки його роботи, а з іншого – виявляють і усувають порушення, що виникають у підконтроль-

них суб'єктах. Показники завжди повинні містити в собі кількісну оцінку проведеної контрольним органом роботи.

Оціночні параметри ефективності фінансового контролю мають більшу жорсткість і стійкість, ніж показники. Це закономірно, оскільки показники набагато численніші і різноманітніші, визначають різницю завдань конкретних перевірок, специфіку діяльності органів управління різними галузями економіки.

Таким чином, якщо критерії ефективності фінансового контролю характеризуються єдністю, загальним характером, то для показників ефективності притаманні конкретність, множинність і розмаїтість.

При всій складності виділення критеріїв ефективності фінансового контролю в загальній ефективності управлінської діяльності їх визначення все-таки можливе при використанні певних методичних підходів.

Спочатку необхідно чітко встановити структуру ефективності фінансового контролю. Вона, на нашу думку, складається з двох частин: по-перше, з макроефективності державного фінансового контролю і, по-друге, проміжної ефективності діяльності органу державного фінансового контролю [3, с. 47].

Макроефективність – це сума ефектів, отриманих від проведення фінансового контролю, які можна класифікувати таким чином: соціальний ефект; організаційний ефект; економічний ефект.

Соціальний ефект фінансового контролю полягає в тому, що за його результатами вживають заходів стосовно осіб, що допустили порушення фінансового законодавства, враховуючи їх звільнення і притягнення до кримінальної відповідальності. У результаті фінансового контролю поліпшується соціальна структура колективів, керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди.

Таким чином, у суспільстві загалом формується більша довіра до влади, оскільки воно (суспільство) бачить дієвість влади, що є однією з основ соціальної стабільності у державі.

Крім того, фінансовий контроль при виконанні бюджету не дозволяє відволікати кошти, передбачені на соціальні програми, на інші цілі, а отже, забезпечує розвиток таких соціальних інститутів, як освіта, охорона здоров'я, комунальне господарство, пенсійне забезпечення та інші.

Організаційний ефект полягає в тому, що за підсумками проведених контрольних заходів реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади, у результаті підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки, підвищується оперативність управління.

Економічний ефект досягається шляхом поліпшення діяльності органів державної виконавчої влади в частині економії бюджетних та позабюджетних коштів, підвищення рентабельності виробництва, зниження собівартості продукції і т.д.

Проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю – це співвідно-

шення економічних результатів виконання подань і розпоряджень (повернення коштів до державного та місцевих бюджетів, враховуючи штрафні санкції; повернення коштів на бюджетні рахунки підприємств), і витрат на утримання органу державного фінансового контролю [5, с. 33].

Оцінка ефективності державного фінансового контролю повинна здійснюватися, враховуючи такі принципи: 1) комплексного підходу, орієнтованого на кінцевий результат; 2) функціональності (відповідальність контролю за конкретний процес і результат); 3) орієнтованості контролю на майбутнє, а не тільки на минуле; 4) концептуальності контролю (контроль всього процесу управління, а не окремих його частин).

Виходячи з цього, метою оцінки ефективності державного фінансового контролю повинно стати визначення ступеня наближеності досягнутих результатів наміченим цілям із одночасним урахуванням понесених витрат.

Ефективність державного фінансового контролю необхідно визначати як сукупність декількох складових. По-перше, це ефективність та економічність використання бюджетних коштів. Це означає, що при складанні та виконанні бюджетів уповноважені органи та одержувачі бюджетних коштів мають виходити з необхідності досягнення заданих результатів із використанням найменшого обсягу коштів або досягнення найкращого результату з використанням визначеного бюджетом обсягу коштів. По-друге, ефективність державного фінансового контролю необхідно визначити як сукупність критеріїв якості, народногосподарської ефективності та відповідальності контрольних органів.

Необхідно зазначити, що ефективність державного фінансового контролю може бути забезпечена тільки за умови встановлення чіткої відповідальності.

Відповідальність органів державного фінансового контролю виражається у трьох взаємопов'язаних аспектах: фінансовому, організаційному та соціальному [4, с. 163].

Відповідальність контрольованих осіб (відповідальність за точне і неухильне дотримання бюджетного законодавства при здійсненні фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю, згідно законодавства, відповідні посадові особи об'єктів контролю (кримінальну, фінансову, дисциплінарну, адміністративну).

Відповідальність третіх осіб (включаючи тих, які приймають рішення, тобто володіють виконавчими повноваженнями, зокрема, державних органів).

4. Висновки

Вивчення і використання пропонувані теоретичних і методичних підходів до оцінки ефективності державного фінансового контролю необхідно закріпити на законодавчому рівні, внести подані пропозиції до проекту Закону України “Про державний фінансовий контроль”, що дозволить значно підвищити відповідальність за результативність контролю і підніме на новий рівень ефективність діяльності служб, що контролюють.

Державний фінансовий контроль, як форма реалізації контрольної функції фінансів є самостійною функцією держави і суб'єктів господарювання, має свої, тільки йому притаманні, до того ж відносно обмежені, цілі, завдання та сферу дії. Контрольна функція фінансів і, відповідно, державний фінансовий контроль як особливий вид практичної діяльності не підміняють і об'єктивно не можуть підмінити інші функції, а головне, – форми їх реалізації, але взаємодіють з ними, істотно впливаючи на підвищення ефективності фінансового механізму загалом.

Проведення оцінки ефективності державного контролю є однією з найважливіших функцій державного управління, яка повинна виявляти відхилення від установлених норм, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, оцінювати їх вплив на господарську діяльність, визначати причини їх появи та давати рекомендації органам державного управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) [Текст] : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України. – 2006. – 280 с.
2. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика) [Текст] : монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса : Юридична література. – 2004. – 136 с.
3. Микитюк І. Система управління якістю державного фінансового контролю / І. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2008. – №3. – С. 41-48.
4. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
5. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: сутність та зміст / Т. А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 31-42.
6. Бардаш С. В. Підходи до побудови концепції національної системи економічного контролю / С. В. Бардаш // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/bardach.html.
7. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3-12.
8. Рубан Н. І. Аудит ефективності: надбання, проблеми, перспективи / Н. І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2008. – № 6. – С. 4-6.
9. Дмитренко Г. В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний) [Текст] : монографія / Г. В. Дмитренко. – К. : Консультант, 2009. – 176 с.
10. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефаник та ін. – К. : АВТ, 2004. – 424 с.
11. Микитюк І. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю / І. Микитюк // Світ фінансів. – Випуск 2 (7). – 2006. – С. 109-113.

ПРЕДМЕТНА СФЕРА І ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

Анотація. У статті проведено наукове обґрунтування предметної сфери та об'єктів внутрішнього контролю з метою визначення місця цього контролю у системі управління. Розглянуто організаційну взаємодію об'єктів і суб'єктів контролю. Визначено рівневу структуру об'єктів контролю у системі споживчої кооперації.

Ключові слова: об'єкти контролю, суб'єкти контролю, контрольні дії, предмет контролю, об'єкти внутрішньогосподарського контролю, внутрішній контроль, споживча кооперація

Voronko R.

SUBJECT SPHERE AND OBJECTS OF INTERNAL CONTROL OF CONSUMER COOPERATION ENTERPRISES AND ORGANIZATIONS OF UKRAINE

Summary. The scientific study of subject areas and objects of internal control to determine the location of the control in the controlling system is investigated in the article. We consider cooperating objects and subjects of control. Control objects level structure in the system of consumer cooperatives is determined.

Keywords: control objects, control subjects, control actions, article of control, objects of internal control, internal control, consumer cooperatives

1. Вступ

Внутрішньогосподарський контроль у системі управління підприємством здійснюється з метою виявлення і врегулювання неузгодженостей та протиріч, які виникають в процесі господарювання. Стратегічним його завданням є забезпечення раціонального управління підприємством та досягнення запланованих показників діяльності за умови дотримання вимог чинного законодавства та встановлених внутрішніх стандартів, норм і правил. Перехід підприємств системи споживчої кооперації України до ринкових умов господарювання вимагає нового бачення предметної сутності внутрішньогосподарського контролю, яку потрібно розглядати з позицій забезпечення зростання економічного потенціалу підприємств в умовах ефективного використання господарських ресурсів та їх збереження. Тобто, предмет внутрішньогосподарського контролю повинен охопити всі стадії процесу відтворення капіталу на підприємстві (виробництво, розподіл, обмін, споживання) та їх нормативно-правове регулювання.

Раціональне використання всіх видів ресурсів, що знаходяться у розпорядженні підприємства і є об'єктами контролю, забезпечується завдяки наявності ефективної системи внутрішнього контролю, одночасно як засобу попередження та запобігання у майбутньому випадків здійснення працівниками підприємства недоцільних й неправомірних операцій.

Об'єкти є важливим компонентом методології контролю, оскільки відповідальне відношення до їх визначення дає змогу забезпечити належний предметно-концептуальний рівень контролю. Основна

увага внутрішнього контролю зосереджена саме на наявності і стані його об'єктів. А контрольні заходи, які здійснюються суб'єктами контролю по відношенню до підконтрольних об'єктів, дають змогу забезпечити відповідність фактичного їх стану визначеним параметрам, нормам і правилам.

На сьогодні об'єкти внутрішнього контролю системи споживчої кооперації ще недостатньо чітко ідентифіковані для того, щоб забезпечити збереження кооперативної власності і покращення господарсько-фінансової діяльності кооперативних підприємств. Виявлення випадків нераціонального використання ресурсів та безгосподарності у багатьох випадках відбувається під час наступного контролю, що не дає можливості запобігти фактам виникнення збитків, розтрат, крадіжок і втрат майна.

Питання внутрішнього контролю взагалі, та щодо предмету і об'єктів контролю, зокрема, досліджували у своїх наукових роботах багато зарубіжних і українських науковців. Це такі вчені як М. Т. Білуха [10], Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко [5], І. К. Дрозд [2], Є. В. Калюга [3], М. М. Коцупатрий, П. О. Куцик [13, 14], У. О. Марчук, Л. В. Нападовська [7], В. П. Пантелеєв, М. С. Пушкар [4], К. І. Редченко [15], В. С. Рудницький [8], В. П. Суйц [9], В. О. Шевчук [1] та ін. У їхніх дослідженнях сформульовані тлумачення предметної сфери і зроблено спроби визначення об'єктів контролю. Проте, на сьогодні поки що не вироблено єдиного уніфікованого підходу до трактування цих категорій.

У багатьох працях цих вчених предмет контролю розглядається у загальному, без врахування специфіки контрольної діяльності та її цільового

спрямування або лише як вплив суб'єкта контролю на його об'єкт. Вимагають подальшого розкриття питання ідентифікації та класифікації об'єктів внутрішнього контролю, оскільки розвиток методології контролю передбачає моделювання об'єктів контролю, а також їх групування за визначеними ознаками, що дасть змогу за умови правильного вибору класифікаційних груп об'єктів застосувати до їх вивчення відповідні методичні підходи.

Мета статті – розкриття змісту предметної складової контролю, визначення і класифікація об'єктів внутрішньогосподарського контролю та дослідження їх взаємозв'язку з іншими елементами системи контролю.

2. Елементи системи контролю і предмет внутрішньогосподарського контролю

Відомі дослідники системи контролю розглядають його як єдність трьох невід'ємних складових (елементів) – суб'єкт контролю, об'єкт контролю і контрольні дії. В. О. Шевчук, розкриваючи сутність кожного з цих елементів контролю, зазначає, що: суб'єкт контролю (контролюючий суб'єкт) – це особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають в оточуючому господарському середовищі; об'єкт контролю (контрольований, підконтрольний об'єкт) – це діяльність певного суб'єкта, на яку спрямовуються контрольні дії цього або іншого суб'єкта (суб'єктів) контролю, що знаходяться в оточуючому господарському середовищі; контрольні дії – це операції порівняння (зіставлення) показників діяльності контрольованого об'єкта з певною нормою (нормами), які здійснюються контролюючим суб'єктом з метою знаходження відхилень від цих норм [1, с. 14].

Подібною точки зору дотримується також І. К. Дрозд, досліджуючи систему контролю у суспільно-господарському середовищі [2, с. 45].

Таке визначення елементів системи контролю, на нашу думку, можна повністю віднести і до такого його виду як внутрішньогосподарський контроль. Разом з іншими компонентами цієї системи (мета; завдання; зміст; мотивація; елементи внутрішнього контролю – середовище контролю, оцінка ризиків, контрольні процедури, інформаційні системи, моніторинг контрольних заходів) вони утворюють предметну сферу внутрішньогосподарського контролю.

Тракування предмету контролю вітчизняними і зарубіжними вченими мають свої окремі особливості та відмінності відносно характеристики його як встановлення відповідності діяльності підприємства визначеним законам, нормам, правилам, стандартам чи рішенням. Зокрема, такої точки зору дотримувались вчені періоду радянської епохи: Є. А. Кочерін [11] та В. В. Дементьев [12]. Пізніше В. П. Суйц розглядав предмет контролю як діяльність і дії конкретних працівників та колективів підприємства з позиції її впливу на стан і використання виробничих ресурсів і виробничий результат [9, с. 8]. Тобто, у цьому випадку предмет контролю визначається лише як вплив суб'єкта контролю на

його об'єкт, з чим можна частково не погодитись, оскільки тут не розкрито інші аспекти організаційної взаємодії усіх елементів системи контролю та зворотнього впливу.

М. Т. Білуха предметом фінансово-господарського контролю вважає процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і досягнення його економічного регулювання в умовах ринкової економіки [10, с. 53]. У даному випадку предмет контролю визначений у загальному, без врахування специфіки контрольної діяльності та її цільового спрямування, оскільки розширене відтворення досліджують й інші галузі знань.

Л. В. Нападовська справедливо зазначає, що існуюча система контролю націлена на виявлення фактів крадіжок, зловживань, втрат, нестач, дисциплінарних стягнень для покарання окремих робітників та передачі справ в слідчі органи. Надмірно велика кількість перевірок, дублювання в роботі контролюючих органів не забезпечували збереження майна та ефективності контролю, а інколи робили його навіть безкорисним [7, с. 42]. Тому своє бачення предмету контролю цей вчений дає під призмою основної мети системи управління та виробленої для цього економічної політики з одночасним акцентом на позитивному аспекті контролю, а не на виявленні негативних сторін здійснюваних процесів, тобто на досягненні бажаного. Свою позицію Л. В. Нападовська аргументує вивченням психологічних аспектів поведінки людей в умовах жорсткого контролю та використання його результатів для покарань. Виявилось, що саме такі умови змушують працівників більше часу приділяти пошукові виправдовувань власних дій і не сприяють пошукові шляхів досягнення поставленої мети. Хоча ствердження автора, що “предметом контролю повинно бути забезпечення діяльності підприємства згідно вибраної економічної політики (в тому числі і облікової)” [7, с. 43], на наш погляд, не повністю розкриває мету і завдання контролю в сучасних умовах.

Такого ж визначення предмету внутрішньогосподарського контролю дотримуються й інші українські вчені, зокрема, Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук [5, с. 53]. Крім цього визначення під предметом внутрішньогосподарського контролю ці вчені також розуміють “діяльність об'єктів внутрішньогосподарського контролю – суб'єктів господарювання, всіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, та її окремі аспекти – фінансові операції та процеси, які розглядаються з позиції законності, достовірності, доцільності й ефективності, збереження власності, правильності формування й використання капіталу” [5, с. 54]. Виходячи з цього тлумачення, можна встановити критерії, щодо яких визначається відповідність господарської діяльності суб'єкта господарювання та її окремих аспектів.

Предмет внутрішньогосподарського контролю необхідно деталізувати у залежності від виду діяльності суб'єктів господарювання відповідно до циклів їх діяльності. Зокрема, для підприємств, що

займаються виробництвом товарів, робіт і послуг така деталізація здійснюється з врахуванням операцій і процесів, які відбуваються на кожній стадії (виробництво, розподіл, обмін, споживання) господарського циклу. Тому, враховуючи багатогалузевий характер діяльності підприємств системи споживчої кооперації України, предметна сфера для них в окремих компонентах буде різною.

3. Об'єкти внутрішньогосподарського контролю

Поняття “предмет контролю” багато вчених тісно співвідносять з категорією “об'єкт контролю”. Як приклад С. В. Калюга зауважує у своїй монографії, що предмет – це ціле, а об'єкт – це окремі, найістотніші елементи предмету господарського контролю [3, с. 44]. Також, на думку вченого, у визначенні терміну “об'єкт господарського контролю” в економічній літературі вкладається різний зміст. Наукове обґрунтування об'єктів контролю як у єдності з його суб'єктами, так і відокремлено (згідно філософського підходу, який передбачає незалежне існування об'єктів від суб'єктів) дає змогу розкрити природу і місце внутрішнього контролю у системі управління підприємством, визначити його форми та методику здійснення.

Моделюючи варіанти місцезнаходження суб'єктів та об'єктів контролю в господарському середовищі, В. О. Шевчук зазначає, що неспівпадіння місцезнаходження окремо взятих суб'єкта та об'єкта контролю обмежується ситуаціями їх одночасного знаходження в горизонтальній або вертикальній площинах [1, с. 17]. Наслідки ж аналізу варіантів місцезнаходження суб'єктів та об'єктів контролю використовуються надалі для моделювання спрямованості контрольних дій. Інтерпретація контролю з позицій системного підходу, на думку автора, зумовлює необхідність детального дослідження новітньої сутності та структури підконтрольних об'єктів, їх розгляду у зв'язку і взаємодії з іншими елементами контролюючої підсистеми та складниками системи менеджменту [1, с. 137]. Ідентифікувати підконтрольні об'єкти можливо лише завдяки науковому аналізу суспільногосподарського середовища, у якому вони знаходяться.

І. К. Дрозд визначає об'єкт контролю як особу чи інституцію, на діяльність якої спрямовані контрольні дії контролюючого суб'єкта, що перебуває в економічному середовищі [6, с. 45]. Далі, розглядаючи різні ситуації взаємодії суб'єктів і об'єктів як елементів системи контролю, автор зазначає, що можливість моделювання оптимального співвідношення між ними у системі контролю доцільно використати під час моделювання системи контролю в Україні, яка має обмежувати кількісно контрольні впливи суб'єктів на об'єкти контролю з метою якісної роботи [6, с. 50]. При цьому об'єкти контролю, які мають дійовий внутрішній контроль, можуть постійно відстежувати відхилення фактичних величин господарської діяльності від нормативних. Такі підходи до моделювання взаємодії та ідентифікації суб'єктів і об'єктів внутрішньо-

господарського контролю, на нашу думку, придатні до застосування і на підприємствах споживчої кооперації.

М. С. Пушкар слушно зауважує, що трактування терміну “контроль” неможливе без визначення об'єкта контролю. Зарахування до системи контролю його об'єкта, свідчить про унікальність, неповторність цієї системи для кожного конкретного об'єкта контролю [4, с. 110]. Це пов'язано з тим, що природа контролю набуває інших змістовних характеристик, коли йдеться про різні об'єкти – наприклад, про контроль ефективності використання довгострокових активів, контроль формування собівартості продукції, контроль діяльності підприємства в цілому або його структурного підрозділу.

Визначення об'єктів внутрішньогосподарського контролю, необхідно розглядати з позицій елементів системи управління, які підлягають контролю, та щодо яких застосовуються заходи з встановлення їх відповідності визначеним параметрам. Тобто, під об'єктами внутрішньогосподарського контролю слід розуміти, що або хто контролюється. Ними можуть бути: народне господарство, галузі діяльності, міністерства, об'єднання, організація, підприємство, структурний підрозділ. Далі до підконтрольних об'єктів слушно відносять окремі частини та елементи цих укрупнених об'єктів та їх діяльність відповідно до встановлених законів, норм, правил, рішень, доручень, тобто певний стан об'єкта контролю на певну дату [4, с. 100]. Середині цих об'єктів контролю можуть бути виділені процеси чи елементи, що в них відбуваються, які також належать до об'єктів контролю [5, с. 54 – 55]. Сюди належать ресурси, господарські процеси, результати діяльності.

Підсумовуючи зазначене вище, можна стверджувати, що об'єктами контролю є: ресурси; господарські процеси, операції та відносини, які виникають у процесі здійснення фактів господарського життя; результати діяльності, а також дії осіб, які виконують управлінські функції або пов'язані із витрачанням ресурсів відповідно до встановлених правил.

Важливе теоретичне і практичне значення для більш повного пізнання предмету і дослідження об'єктів контролю має їх науково обґрунтована класифікація за визначеними ознаками, які, в свою чергу, залежать від мети, задля якої проводиться класифікація. Такі підходи до групування застосовуються для вивчення різних економічних категорій. Для дослідження об'єктів внутрішнього контролю з врахуванням їх змістовних характеристик, вченими пропонуються різні підходи до класифікації. Однак, при цьому доцільно зазначити, що об'єкти внутрішнього контролю досить багатогранні і дати їм вичерпний перелік практично неможливо.

Л. В. Нападовська, піддаючи критиці позицію авторів, які розглядають контроль як самостійну функцію, виділяють два види об'єктів контролю (об'єкти контролю, що охоплені бухгалтерським обліком і об'єкти контролю – як функцію управління) зазначає, що визнання обліку засобом конт-

ролю, означає визнати, що облік і контроль мають одні і ті ж прийоми та методи, – однак це не так. Єдине з чим погоджується автор, так це з визнанням бухгалтерського обліку об'єктом контролю, оскільки за стан внутрішньогосподарського контролю згідно міжнародних стандартів і національного законодавства несуть відповідальність органи управління. Виходячи з цього, система бухгалтерського обліку є об'єктом контролю зі сторони керівника підприємства (органів управління підприємством) [7, с. 52]. Така точка зору, на нашу думку має право на існування, якщо підконтрольні об'єкти розглядати на рівні вищого керівництва підприємства. Якщо розглядати функції внутрішнього контролю, які виконує бухгалтерська служба,

то об'єкти обліку та контролю можуть співпадати, хоча для виконання своїх завдань облік і контроль використовують різні методичні прийоми.

В. С. Рудницький також вважає, що у процесі здійснення внутрішнього аудиту фінансової звітності, тематичних перевірок окремих господарських фактів, об'єкти внутрішнього контролю співпадають з об'єктами обліку [8, с. 23].

Відповідно, однією з ознак класифікації внутрішньогосподарського контролю можна виділити його поділ за рівневою структурою підконтрольних об'єктів на: контроль системи об'єктів підприємства в цілому, контроль підсистем об'єктів різних рівнів підприємства, контроль окремих об'єктів.

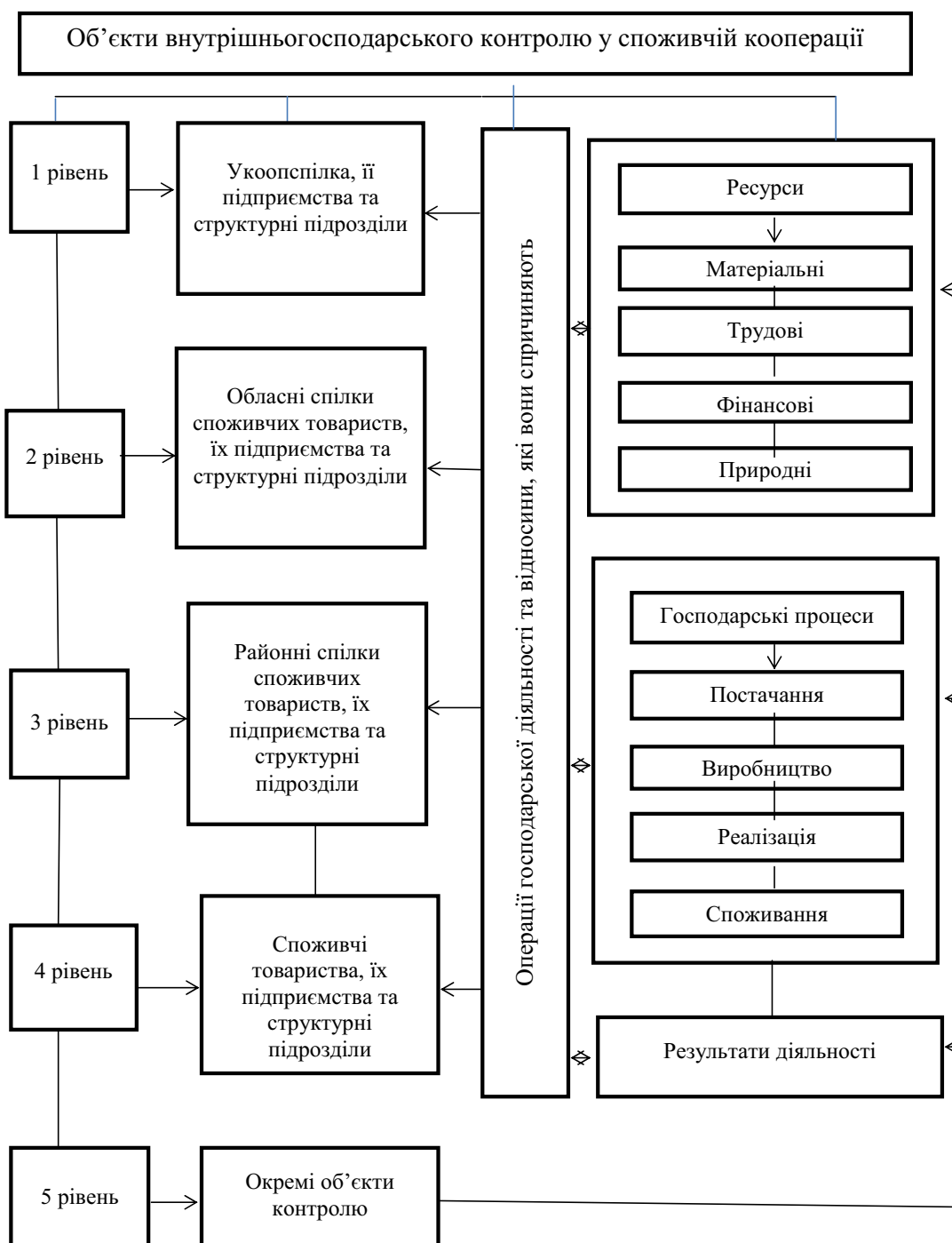


Рис. 1. Структура об'єктів внутрішньогосподарського контролю споживчої кооперації України

Виходячи з цього, на нашу думку, у системі споживчої кооперації можна виділити п'ятирівневу структуру об'єктів контролю: перший – Укоопспілка, її підприємства та структурні підрозділи; другий – обласні спілки споживчих товариств, їх підприємства та структурні підрозділи; третій – районні спілки споживчих товариств (районні споживчі товариства), їх підприємства та структурні підрозділи; четвертий – споживчі товариства, їх підприємства та структурні підрозділи; п'ятий – ресурси, господарські процеси, результати діяльності (рис. 1).

Доцільно зазначити, що попри те, що в якості об'єктів внутрішньогосподарського контролю на даній схемі визначені ресурси, процеси та операції, пов'язані з господарською діяльністю організацій і підприємств споживчої кооперації, безпосередніми об'єктами контролю виступають не лише вони, а й діяльність осіб, які відповідають за раціональне та ефективне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів та забезпечення їх збереження, а також за дотримання законності в процесі здійснення господарських операцій. У випадку, якщо ці особи своїми неправомірними діями або бездіяльністю завдають пряму шкоду підприємству або призводять до збиткової діяльності, то вони притягуються до відповідальності згідно чинного законодавства. Завдання внутрішньогосподарського контролю – виявити такі факти.

Створення системи контролю, на думку окремих науковців, повинно здійснюватись у залежності від організаційної структури кожного конкретного виду підприємств, на виборі і розкритті внутрішньої структури об'єкту контролю з урахуванням впливу та використання елементів функції контролю [7, с. 55]. При цьому Л. В. Нападовська вважає, що об'єктом контролю має стати система економічних методів впливу на колективи людей, а вже через них – на матеріально-речові моменти виробництва. Структура об'єктів контролю автором розглядається з позиції функцій управління (розробка стратегії і тактичних планів та їх реалізація, здійснення функцій управління, виконання управлінських рішень та виявлення їх результатів, виконання функціональних обов'язків управліннями різних рівнів), з урахуванням впливу навколишнього середовища (процеси, що відбуваються в самій організації; процеси, що відбуваються при взаємодії організації із зовнішнім середовищем, діяльність окремих виконавців (посадових осіб), відповідальних за своєчасність та якість здійснюваних процесів) та залежно від рівня управління (підприємство в цілому, центри відповідальності, функціональні відділи, центри затрат) [7, с. 56-58].

Досліджуючи методологію та організацію внутрішнього аудиту, В. С. Рудницький вважає, що сучасні методи управління споживчою кооперацією України, при наявності конкуренції, вимагають запровадження нового виду контролю – внутрішнього аудиту, який відрізняється від ревізії не тільки процедурами перевірки, а й обсягом охоплення об'єктів внутрішнього контролю [8, с. 23]. Контрольно-ревізійні служби споживчої кооперації, які функціонують на рівні Укоопспілки та обласних

споживчих спілок, на думку автора, здійснюють лише комплексні ревізії, інвентаризації і тематичні перевірки окремих об'єктів контролю.

Виконуючи функції внутрішнього контролю, служби внутрішнього аудиту підприємств і організацій системи споживчої кооперації, на нашу думку, мають ті самі підконтрольні об'єкти, що й інші підрозділи внутрішньогосподарського контролю. У той же час, доцільно зауважити, що функції внутрішніх аудиторів у порівнянні з ревізорами контрольно-ревізійних служб, є значно ширшими.

Визначальний вплив на предметну складову, а також на об'єкти внутрішнього контролю підприємств споживчої кооперації має характер їхньої господарської діяльності.

Споживчій кооперації України характерна багатогалузева діяльність, основними видами якої є торгівля, ресторанний бізнес, заготівлі, виробництво, послуги (прокат, ремонт, швейні, дизайнерські, рекламні, стоматологічні тощо), готельний бізнес, невиробнича сфера (навчальні та санаторно-лікувальні заклади, відпочинкові комплекси та ін.). В останні роки споживча кооперація активно займається наданням послуг у сфері страхування підприємств, організацій, установ та фізичних осіб (страхова компанія “Укоопгарант”), у фінансовій сфері з банківського обслуговування організацій споживчої кооперації та населення (АБ “Укоопспілка”), у видавничій сфері (газета “Вісті”, комплексні поліграфічні послуги тощо) та інших видах діяльності (формування ІТ-політики в системі споживчої кооперації – підприємство “Укоопінком”, надання в оренду комерційної нерухомості – УКПО “Укооп-промторг” та ін.). Для кожного виду діяльності характерні свої специфічні господарські процеси, які є об'єктами внутрішнього контролю.

Об'єктами внутрішнього контролю для підприємств і організацій споживчої кооперації є їхня господарська діяльність та пов'язані з нею процеси, які повинні забезпечити ефективне використання наявних ресурсів відповідно до визначених правил і параметрів. Звичайно, у всіх випадках ідентифікації об'єктів внутрішнього контролю різних галузей діяльності споживчої кооперації повинна бути врахована специфіка підприємств, які там працюють, та забезпечене дотримання вимог нормативно-правових актів особами, відповідальними за прийняття і реалізацію управлінських рішень.

4. Висновки

Отже, проведене дослідження дало змогу обґрунтувати, що предмет внутрішньогосподарського контролю охоплює всі стадії процесу відтворення капіталу на підприємстві (виробництво, розподіл, обмін, споживання) та їх нормативно-правове регулювання. Об'єктами внутрішньогосподарського контролю є складові елементи системи управління підприємством, його господарська діяльність та пов'язані з нею процеси, які підлягають контролю і щодо яких здійснюються заходи із встановлення їх відповідності визначеним параметрам та дотримання законності в процесі прийняття і реалізації управлінських рішень.

Об'єкти внутрішньогосподарського контролю – це господарська діяльність підприємства та пов'язані з нею процеси, які відбуваються на підприємстві або поза його межами, і повинні забезпечити ефективне використання наявних виробничих ресурсів відповідно до визначених правил і параметрів та дотримання законності в процесі прийняття і реалізації управлінських рішень особами, на діяльність яких спрямовуються контрольні дії суб'єктів контролю.

Наукове обґрунтування об'єктів внутрішньогосподарського контролю має важливе як теоретичне, так і практичне значення, оскільки дає змогу визначити місце цього контролю у системі управління. Будучи важливою предметною складовою контролю, об'єкти виконують важливу пізнавальну функцію та забезпечують організаційну взаємодію із суб'єктами контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) [Текст] : монографія / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екоп. ун-т, 1998. – 371 с.
2. Дрозд І. К. Контроль економічних систем [Текст] : монографія / І. К. Дрозд – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління [Текст] : монографія / Є. В. Калюга – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
4. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема структури менеджменту [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2004. – 371 с.
5. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
6. Дрозд І. К. Контроль економічних систем [Текст] : монографія / І. К. Дрозд – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
7. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
8. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація [Текст] : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.
9. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль [Текст] : учеб. пособие / В. П. Суйц – М. : Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
10. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Влад і Влада, 1996. – 320 с.
11. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством [Текст] : практ. изд. / Е. А. Кочерин – М. : Экономика, 1982. – 117 с.
12. Дементьев В. В. Предмет и механизм социалистического контроля / В. В. Дементьев // Соц. контроль: методы и проблемы. – К. : Наук. думка, 1985. – 138 с.
13. Куцик П. О. Внутрішній контроль заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини: організаційний аспект / П. О. Куцик, Р. А. Марценюк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць / [редакц. кол: Пилипенко І. І., Шевчук В. О. Каменська Т. О. та ін.]. – К., 2013. – Вип. 2(11). – С. 192-198.
14. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. / [ред. кол. Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів, 2013. – Вип. 42. – С. 116-122. – (Серія економічна).
15. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст] : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – 360 с.

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У БУДІВЕЛЬНІЙ КОМПАНІЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Анотація. Обґрунтовано доцільність створення служби внутрішнього аудиту та визначено основні завдання служби внутрішнього аудиту у будівельній компанії. Досліджено питання удосконалення організації внутрішнього аудиту у будівельній компанії.

Ключові слова: внутрішній аудит, процедури аудиту, служба внутрішнього аудиту, будівельна компанія, організація внутрішнього аудиту

Войко R.

INTERNAL AUDIT IN A BUILDING COMPANY: ORGANIZATIONAL ASPECT

Summary. Grounded expedience of creation department of internal audit and the main objectives of the internal audit in a building company. Investigational question of improvement organization of internal audit in a building company.

Keywords: internal audit, procedures of audit, department of internal audit, build company, organization of internal audit

1. Вступ

Будівельна галузь – одна з найважливіших складових частин економіки України, оскільки будівництво створює велику кількість робочих місць, споживає продукцію багатьох галузей та від її ефективного функціонування залежить подальший розвиток усієї економіки країни. Ринкові перетворення, які відбуваються в будівельному комплексі України, потребують докорінних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і менеджерів найвищої ланки управління. За умов жорсткої конкуренції у будівельній сфері виживання та успішне функціонування будівельних підприємств значною мірою залежать від здатності економічних служб швидко реагувати на зміни та приймати ефективні управлінські рішення, орієнтовані на зниження витрат і зростання доходів будівництва. Особливе місце серед служб відводиться працівникам внутрішнього аудиту.

Необхідність створення служби внутрішнього аудиту в будівельних підприємствах є надзвичайно актуальним питанням, яке зумовлене посиленням конкурентної боротьби між ними, потребою у впровадженні нових методів управління ризиками, активами і пасивами підприємств, прагненням підвищити ефективність прийняття рішень управлінським персоналом та багатьма іншими факторами.

Проблеми організації та методики аудиту знайшли висвітлення в працях вітчизняних та зарубіжних учених: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця [1], С. В. Івахненкова, Г. М. Давидова, Н. І. Дорош [3], Л. В. Нападовської [6], О. А. Петрик [7], В. С. Рудницького [2, 9], В. Я. Савченка, Б. П. Соколова [8], Б. Ф. Усача та ін. Проте питання внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств будівельної галузі вимагають додаткових досліджень, оскільки цій галузі притаманні суттєві організаційно-технологічні особливості.

Мета статті – обґрунтувати доцільність створення служби внутрішнього аудиту у будівельній компанії та розробити пропозиції з організації її функціонування; визначити завдання та функції служби внутрішнього аудиту, які забезпечать умови для ефективного використання результатів роботи цієї служби для управління.

2. Передумови створення служби внутрішнього аудиту

Перш ніж перейти до розгляду питання організації служби внутрішнього аудиту у будівельній компанії, необхідно з'ясувати сутність поняття внутрішнього аудиту, оскільки при дослідженні визначення сутності внутрішнього аудиту зустрічаються неоднозначні погляди як вітчизняних, так і зарубіжних науковців і практиків.

Внутрішній аудит проводиться у різних правових і культурних середовищах; в організаціях з різними цілями, масштабом, складністю та структурою; особами як з самої організації, так і ззовні [4].

В. С. Рудницький зазначає, що внутрішній аудит – це діяльність кваліфікованих працівників підприємства, спрямована на зменшення інформаційного ризику під час прийняття управлінських рішень [9, с. 19]. Внутрішній аудит – це організована на економічному суб'єкті в інтересах органів його управління і регламентована його внутрішніми документами діяльність по перевірці та оцінці роботи цього суб'єкту з метою встановлення надійності та ефективності функціонування окремих складових системи внутрішнього контролю [6, с. 56].

Ф. Ф. Бутинець зазначає, що внутрішній аудит – організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку

ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю” [1, с. 188].

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, ІІА) вважає, що внутрішній аудит – це незалежна і об’єктивна діяльність із надання гарантій та консультацій, спрямована на досягнення конкретних результатів у роботі організацій; допомагає організації досягати поставленої мети через впровадження систематизованого, дисциплінованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів керівництва, контролю і управління ризиками.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг зазначають, що внутрішній аудит – це “оцінювальна діяльність служби, створеної суб’єктом господарювання” [5]. Більшість економістів розглядають внутрішній аудит як встановлену в організації незалежну систему оцінки і перевірки її діяльності з метою допомоги працівникам ефективно виконувати власні обов’язки.

Проаналізувавши різні підходи до визначення суті внутрішнього аудиту, сформованих як вітчизняними, так і зарубіжними економістами, можемо зробити висновок, що його необхідно розглядати як невід’ємну складову системи управління підприємством.

На нашу думку, внутрішній аудит – це незалежна оцінка внутрішніми експертами фінансово-господарської діяльності підприємства, яка здійснюється всередині самого підприємства шляхом перевірки та оцінки адекватності і ефективності дій усіх структурних підрозділів підприємства.

Внутрішній аудит є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження та перевірки роботи будівельної організації з метою оцінки обґрунтованості і ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилення виконання будівельних проектів, своєчасного інформування керівництва для ухвалення рішень з усунення, зниження ризиків його діяльності і управління ними.

Передумовами створення ефективної служби внутрішнього аудиту у будівельній компанії є:

- впровадження нових форм контролю, які відповідають нинішнім ринковим відносинам (зважаючи на розвиток будівельної галузі, а саме – збільшення кількості будівельних підприємств, які здійснюють діяльність; існує потреба впровадження нових форм контролю, яким є внутрішній аудит, а отже їх організації);

- потреба найвищого управлінського персоналу в інформації про стан реалізації будівельно-інвестиційних проектів (велике будівельне підприємство має значну кількість господарських операцій та складну організаційну структуру; керівнику, який управляє діяльністю підприємства, складно здійснювати контроль та аналіз діяльності усіх будівельно-інвестиційних проектів. Кваліфікації менеджменту недостатньо, щоб здійснити такі дії, тож з’являється об’єктивна необхідність в створенні служби внутрішнього аудиту);

- дієва та оперативна комунікація між підрозділами будівельної компанії та управлінським персоналом різних рівнів (забезпечити даний процес можна лише за умови впровадження служби внутрішнього аудиту у компанії, оскільки до складу даного структурного підрозділу повинні входити експерти високої кваліфікації та спеціалізації, достатньої для надання об’єктивного висновку щодо діяльності окремого підрозділу.

3. Модель організації системи внутрішнього аудиту

Функції внутрішнього аудиту в будівельній компанії можуть виконувати: спеціальні служби внутрішнього аудиту; окремі аудитори, що працюють в штаті підприємства; сторонні аудиторські компанії, що залучаються для цілей внутрішнього аудиту; зовнішні аудитори, що залучаються для цілей внутрішнього контролю.

Проте, на нашу думку, для найбільш ефективного забезпечення виконання функцій внутрішнього аудиту у будівельній компанії доцільним буде створення власної служби внутрішнього аудиту.

У міжнародній практиці системи внутрішнього контролю базуються на принципах Інтегрованої концепції внутрішнього контролю Комітету спонсорських організацій – COSO (в яку входять такі організації, як АІСРА, ІІА). Ця концепція акцентує відповідальність керівництва підприємства за стан системи внутрішнього контролю, встановлює основні поняття й визначення внутрішнього контролю та його ключові компоненти.

У моделі COSO Internal Control – Integrated Framework система внутрішнього контролю складається з п’яти взаємопов’язаних компонентів, кожний з яких причетний до всіх категорій бізнес-завдань (стратегічних, операційних, звітності і відповідності вимогам законодавства): контрольне середовище – Control Environment; система виявлення й оцінки ризиків – Risk Assessment; контрольні процедури – Control Activities; інформаційне середовище і система комунікацій – Information and Communication; система спостереження – Monitoring [10].

На нашу думку, організація системи внутрішнього аудиту підприємства повинна включати три основні елементи: середовище контролю, облікову систему і аудиторські процедури.

Середовище контролю – це дії та процедури, які відображають загальне ставлення керівництва та власників підприємства до системи контролю. Це середовище формують наступні складові: стиль і основні принципи управління, організаційна структура, розподіл повноважень і відповідальності, управлінські методи контролю, робота з персоналом та зовнішні чинники.

Для контролю за роботою підприємства керівництво використовує різні управлінські методи, включаючи визначення кваліфікації працівників, оцінку системи обробки інформації і складання звітів, аналіз досягнутих результатів фінансової діяльності і їх порівняння із нормативними показниками, вивчення діяльності окремих підрозділів.

Облікова система – це сукупність процедур зі збору, реєстрації, обробці і подачі даних про активи, пасиви і господарські операції підприємства. Ефективна система бухгалтерського обліку забезпечує повноту, реальність, своєчасність віддзеркалення господарських операцій, їх правильну оцінку, класифікацію та узагальнення.

Для розуміння облікової системи будівельного підприємства необхідне вивчення її основних складових: облікової політики і основних принципів ведення бухгалтерського обліку; організаційної структури підрозділу, відповідального за ведення обліку і підготовку звітності; розподіл обов'язків і повноважень між працівниками бухгалтерії; організація підготовки, обігу і зберігання документів, що відображають господарські операції; порядок відображення господарських операцій в облікових регістрах; порядок підготовки звітності на основі даних бухгалтерського обліку; роль і місце обчислювальної техніки у веденні обліку і підготовці звітності; вузькі місця обліку, де ризик виникнення помилок або спотворень бухгалтерської звітності особливо великий; засоби оперативного контролю, які передбачені в окремих елементах системи обліку.

Аудиторські процедури – це методи і правила, розроблені службою внутрішнього аудиту для того, щоб мати упевненість в тому, що всі господарські операції відображені повністю і точно; всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по ним виявляються максимально швидко; цілісність даних забезпечена обліковими регістрами; доступ до активів і пов'язаних із ними документів обмежений.

Основним завданням служби внутрішнього аудиту на будівельному підприємстві є захист майнових законних інтересів підприємства і її власників, а також зниження фінансових втрат, що виникають з недотримання норм будівництва. Чим розвиненіша, структурована система внутрішнього контролю, тим кращий результат її дії, що виражається шляхом зниження втрат.

На нашу думку, служба внутрішнього аудиту будівельної компанії повинна вирішувати такі завдання: сприяти розвитку системи внутрішнього контролю будівельної компанії та операційних процедур; здійснювати неупереджену та об'єктивну оцінку операційної діяльності та інших систем і процедур контролю, оцінку та аналіз виконання посадовими особами і персоналом будівельної компанії установчих документів, внутрішніх положень щодо проведення господарських операцій у межах ліцензій на право здійснення будівельної діяльності; впроваджувати ефективну, достовірну та повну інформаційну систему управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень у здійсненні будівельних операцій; надавати на схвалення вищому органу управління будівельної компанії пропозицій з оцінки та управління ризиками; своєчасно виявляти порушення та недоліки у діяльності структурних підрозділів, опрацювання оптимальних рішень щодо їх ліквідації та усунення причин виникнення цих недоліків в процесі діяльності будівельної компанії; виявляти порушення і

запобігання їх появи у майбутньому в системі внутрішнього контролю, а також попереджувати випадки будь-яких ризиків; надавати вищому органу управління будівельної компанії висновки про результати проведеної перевірки і пропозиції щодо поліпшення діючої системи внутрішнього контролю (не рідше одного разу на рік); проводити внутрішні перевірки іншої діяльності будівельної компанії.

4. Вимоги до служб внутрішнього аудиту в будівельній компанії

Організація внутрішнього аудиту, його повноваження, функції, цілі і глибину дослідження господарських операцій та структурних підрозділів визначаються власниками і керівництвом будівельного підприємства. Проте, як правило, система внутрішнього аудиту створюється для забезпечення дотримання стратегічних цілей керівництва, збереження майна та його ефективного використання; формування своєчасної і достовірної інформації про об'єкти будівництва; дотримання вимог державних будівельних норм та іншого законодавства у будівельній галузі. Функція внутрішнього аудиту повинна оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.

Цілі, повноваження та обов'язки служби внутрішнього аудиту повинні бути визначені у положенні про внутрішній аудит. Положення про внутрішній аудит будівельної компанії повинне відповідати сутності внутрішнього аудиту, кодексу етики аудиторів та стандартам професійної практики внутрішнього аудиту. Керівник відділу внутрішнього аудиту повинен періодично переглядати положення про внутрішній аудит та надавати його вищому виконавчому керівництву на затвердження.

Положення про внутрішній аудит будівельної компанії – це офіційний документ, що визначає цілі, повноваження і обов'язки та функції відділу внутрішнього аудиту.

У положенні про внутрішній аудит будівельної компанії повинно бути: викладено мету та роль відділу внутрішнього аудиту у будівельній компанії; визначено характер функціональної підзвітності керівника внутрішнього аудиту раді директорів чи іншому найвищому органу управління; вказано санкціонований доступ до документації, персоналу та майна, необхідного для виконання завдань; сформовано права, обов'язки та відповідальність працівників служби внутрішнього аудиту; визначено повноту та обсяг діяльності служби внутрішнього аудиту.

Право остаточного затвердження статуту внутрішнього аудиту належить раді директорів чи іншому найвищому органу управління організацією.

Необхідними умовами ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту в будівельній компанії є: незалежність служби внутрішнього аудиту; об'єктивність внутрішніх аудиторів; професійна компетентність внутрішніх аудиторів; належна професійна ретельність внутрішніх аудиторів.

Незалежність – це свобода від обставин, що загрожують здатності служби внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Для досягнення рівня незалежності, необхідного для ефективного виконання своїх обов'язків працівниками служби внутрішнього аудиту, керівник цієї служби повинен мати пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва будівельної компанії.

Керівник служби внутрішнього аудиту будівельної компанії повинен звітувати керівництву організації про можливість служби внутрішнього аудиту виконувати покладені на неї обов'язки у повній мірі. Керівник внутрішнього аудиту повинен принаймні щорічно надавати керівництву підтвердження стосовно організаційної незалежності служби внутрішнього аудиту. Ефективним способом досягнення організаційної незалежності є запровадження функціональної підзвітності керівника внутрішнього аудиту напряму раді директорів чи іншому найвищому органу управління будівельної компанії.

Внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків. Об'єктивність – це неупереджена ментальна позиція, що дозволяє внутрішнім аудиторам виконувати завдання, демонструючи впевненість у результатах своєї роботи і не допускаючи жодних компромісів щодо якості. Об'єктивність вимагає, щоб професійні судження внутрішніх аудиторів з питань аудиту не підпорядковувались судженням інших осіб.

Завдання повинні виконуватися із застосуванням професійної компетентності. Внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для виконання покладених на них обов'язків. Знання, навички та інші вміння – це збірний термін, що відноситься до професійної компетентності, яка є обов'язковою для внутрішніх аудиторів з метою ефективного виконання своїх професійних обов'язків. Внутрішнім аудиторам наполегливо рекомендується демонструвати свою професійну компетентність шляхом отримання професійної сертифікації та відповідних кваліфікацій.

Внутрішні аудитори повинні проявляти ретельність та застосовувати вміння, що очікуються від розсудливого та компетентного внутрішнього аудитора. Як прояв належної професійної ретельності, внутрішні аудитори повинні розглядати можливість використання технологічних методів аудиту та інших методів аналізу даних. Крім того, внутрішні аудитори повинні удосконалювати свої знання, навички та інші вміння шляхом постійного професійного розвитку.

5. Висновки

Отже, служба внутрішнього аудиту є невід'ємною частиною системи управління будівельною компанією. Одночасно це дуже ефективний механізм забезпечення власників і керівників інформацією щодо функціонування практично всіх її підсистем, у тому числі й фінансової. Основною ме-

тою служби внутрішнього аудиту є надання раді директорів об'єктивної та своєчасної інформації про діяльність менеджменту будівельної компанії з досягнення корпоративних цілей і дотриманню стандартів ведення бізнесу. Крім того, важливе місце займає інформація про достовірність даних звітності, ведення обліку та діяльність її функціональних та регіональних підрозділів.

Рішення про створення служби внутрішнього аудиту зазвичай приймають власники компанії, а реалізують її вищі виконавчі органи та топ-менеджмент, які формують завдання та вимоги до неї. Визначені вимоги до служби внутрішнього аудиту допоможуть: 1) топ-менеджменту сформувати надійну та прозору систему внутрішнього контролю будівельної компанії; 2) керівникам аудиторських служб вирішувати складні завдання, які ставить топ-менеджмент будівельної компанії та диктує практика ведення бізнесу, оскільки акціонери очікують від внутрішніх аудиторів не тільки перевірки дотримання компанією вимог законодавства, а й консультацій з питань управління, що допомагають керівництву підвищувати ефективність і результативність діяльності будівельної компанії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2008. – 672 с.
2. Внутрішній аудит [Текст] : монографія / [В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. М. Шеремета, В. О. Хомедок]. – Р. : УДУВГ і П, 2003. – 163 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / Н. І. Дорош. - К. : Знання, 2001. – 402 с.
4. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (редакція 2013 р.) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.theiia.org>.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, Ч. 1 / [пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селєзньов, О. О. Зеніна та ін.]. – К. : МФБ АПУ. 2010. – 409 с.
6. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
7. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
8. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) [Текст] : практ. пособие / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.
9. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту [Текст] : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с.
10. Richard M. Steinberg, Franklin J. Tanki Internal control – integrated framework: a landmark study, Eighth Edition, Prentice Hall, 1994, – P. 276.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

- Бедзай Олена Володимирівна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського
- Бойко Руслан Володимирович** к.е.н., доц., заступник директора Інституту економіки та фінансів Львівської комерційної академії
- Бойчук Тетяна Миколаївна** асп. кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська політехніка”
- Височан Олег Степанович** к.е.н., доц. кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська політехніка”
- Волков Дмитро Петрович** к.е.н., доц. кафедри обліку та аудиту підприємницької діяльності Криворізького національного університету
- Воронко Роман Михайлович** к.е.н., доц. кафедри аудиту Львівської комерційної академії
- Гринів Богдан Володимирович** к. е. н., проф. кафедри аудиту Львівської комерційної академії
- Давидов Григорій Миколайович** д.е.н., проф., декан факультету обліку та фінансів Кіровоградського національного технічного університету
- Дорош Ніна Іванівна** д.е.н., проф. кафедри обліку та аудиту Київського національного університету ім. Т. Шевченка
- Зазерська Вікторія Василівна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Брестського державного технічного університету (Республіка Білорусь)
- Зимакова Лілія Олександрівна** д.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку Белгородського університету кооперації, економіки і права (Російська Федерація)
- Зубова Наталія Геннадіївна** ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку, Белгородського університету кооперації, економіки і права (Російська Федерація)
- Канак Йосип Васильович** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Карпенко Дар'я Вікторівна** асист. кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету
- Коваль Лариса Іванівна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Корягін Максим Вікторович** д.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Кундря-Висоцька Оксана Петрівна** к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ
- Куцик Петро Олексійович** проф. кафедри бухгалтерського обліку, в.о. ректора Львівської комерційної академії
- Литвиненко Наталія Олександрівна** к.е.н., доц. кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська політехніка”
- Марценюк Роман Анатолійович** к.е.н., ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Медвідь Любов Гнатівна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Микитюк Петро Петрович** д.е.н., проф., зав. кафедри менеджменту організації та інноваційного підприємства Тернопільського національного економічного університету
- Нападовська Любов Василівна** д.е.н., проф., зав. кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету
- Озеран Володимир Олександрович** к.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Петренко Світлана Миколаївна** д.е.н., проф., зав. кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського
- Попкова Ольга Миколаївна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Белгородського університету кооперації, економіки і права (Російська Федерація)

Приймачук Ірина Василівна	<i>ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Брестського державного технічного університету (Республіка Білорусь)</i>
Проскуріна Неля Миколаївна	<i>д.е.н., проф. кафедри обліку і аудиту Запорізького національного університету</i>
Рибакова Леся Петрівна	<i>здобувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії</i>
Рудницький Василь Степанович	<i>д.е.н., проф., зав. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи УБС НБУ</i>
Семанюк Віта Зеновіївна	<i>к.е.н., доц. кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету</i>
Сердюк Віра Миколаївна	<i>д.е.н., проф. кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету</i>
Сисюк Світлана Василівна	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку в бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету</i>
Тресницький Олексій Борисович	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Белгородського університету кооперації, економіки і права (Російська Федерація)</i>
Фецович Тетяна Романівна	<i>викл. кафедри менеджменту організації та інноваційного підприємництва Тернопільського національного економічного університету</i>
Фірко Наталія Богданівна	<i>асп. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії</i>
Хорунжак Надія Михайлівна	<i>к.е.н., доц., докторант кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету</i>
Чернишева Зінаїда Дмитрівна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Белгородського університету кооперації, економіки і права (Російська Федерація)</i>
Шалімова Наталія Станіславівна	<i>д.е.н. доц., зав. кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету</i>
Юрчик Віра Іванівна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Брестського державного технічного університету (Республіка Білорусь)</i>
Юхименко-Назарук Ірина Анатоліївна	<i>к.е.н., декан факультету документальних комунікацій та менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету</i>
Chluska Jolanta	<i>dr hab. prof. PCz, kierownik katedry finansów, bankowości i rachunkowości, wydział zarządzania, Politechnika Częstochowska (Республіка Польща)</i>

Вісник присвячено діяльності наукових шкіл з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Львівської комерційної академії.

Історія наукових шкіл нерозривно пов'язана з кафедрою бухгалтерського обліку та історією облікової спеціальності, яка здавна є однією з ключових економічних спеціальностей в Академії та бере початок з 1899 року, коли була створена Вища торговельна школа (пізніше – Академія закордонної торгівлі). У 1939 році Академія була реформована в Львівський інститут радянської торгівлі, де був відкритий обліково-економічний факультет, який мав спеціальність “Бухгалтерський облік” і, відповідно, випускаючи кафедру бухгалтерського обліку. У 1947 році Львівський інститут радянської торгівлі разом з Українським інститутом радянської кооперативної торгівлі (який у 1944 році був переведений із м. Харкова) утворив Львівський торговельно-економічний інститут, який у листопаді 1994 року змінив назву на Львівську комерційну академію.

Кафедру бухгалтерського обліку впродовж 1939-1990-х років очолювали відомі науковці та педагоги С. Іванченко, С. Сакк, І. Алімов, Ф. Масаригін, В. Горелкін, М. Богачевський, Д. Шевченко, І. Павлюк, І. Секретарьова, В. Озеран. 1 червня 1994 року на базі кафедри наказом ректора ЛТЕІ № 162 було створено кафедру аудиту, завідувачем якої до 2013 року був В. Рудницький, а з червня 2013 року очолює К. Редченко. Кафедру ж бухгалтерського обліку продовжував очолювати до лютого 2001 року В. Озеран, а з цього часу очолює В. Бачинський.

Відомими випускниками облікової спеціальності є: перший міністр фінансів незалежної України – Г. П'ятаченко; відомі вчені, доктори наук, професори: В. Сопко, А. Кузьмінський, С. Шкарабан, О. Шпіг, Ю. Чацкіс, В. Савченко, Я. Гончарук, В. Шевчук, Б. Усач, Ю. Верига та ін.

На початку 60-х років минулого століття на кафедрі бухгалтерського обліку, завдячуючи В. Горелкіну та О. Кміцикевич, почала формуватись наукова школа з обліку, аналізу та контролю, якою у 80-х роках керував І. Павлюк.

Сьогодні на кафедрах бухгалтерського обліку та аудиту успішно функціонують наукові школи, очолювані вченими В. Озераном, В. Рудницьким (1994-2013), П. Куциком, К. Редченко, Б. Гринівим, В. Бачинським. За час функціонування наукових шкіл захищено біля 125 кандидатських і 5 докторських дисертацій (Б. Усач, В. Рудницький, І. Лазаришина, К. Редченко, М. Корягін). Впродовж років плідної праці, науковими школами кафедр досліджувалися численні проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах ринкових трансформацій економіки України, гармонізації вітчизняного обліку і контролю до вимог міжнародних стандартів. Праці представників наукових шкіл апробовані на наукових конференціях та опубліковані не тільки в Україні, але й за кордоном – у Росії, Польщі, Великобританії, США, Болгарії, Румунії, Чехії, тощо.

Це сприяло відкриттю у 1995 році в академії Спеціалізованої вченої ради із захисту кандидатських дисертацій за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, яка діє і нині.

Наукові школи були організаторами низки конференцій з тематики обліку, аналізу й аудиту. Так, на початках розвитку вітчизняного аудиту було проведено Республіканську науково-практичну конференцію “Аудиторська діяльність в умовах становлення нових економічних відносин в Україні” (1995). Важливі методологічні проблеми, пов'язані з переходом до Міжнародних стандартів аудиту та зростанням ролі обліку й аудиту у підприємницькій діяльності, були розглянуті в широкому колі авторитетних вчених на 5-й Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі” (2004). Учасники 6-ї Міжнародної науково-практичної конференції “Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління” (2011) обговорювали посткризові підходи до підвищення якості управління бізнесом у контексті розвитку сучасної облікової науки. Представницькою була 7-а Міжнародна науково-практична конференція “Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку” (16-17 травня 2014 року), в якій взяли участь представники 33 вишів із 4 країн, серед яких 56 докторів наук, професорів, 74 доценти та кандидати наук.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ВІСНИК
ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ

Збірник наукових праць

СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА

Випуск 44

Літературний редактор – Ощипок Т. Ю.
Коректор – Кашуба М. І.

Комп'ютерний макет видавництва
Львівської комерційної академії

Підписано до друку 14.06.2014 р.
Формат 60x84/8. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman. Друк на різнографі.
22 др. арк. 20,56 ум. др. арк. 17,45 облік. видавн. арк.
Тираж 300 прим. Зам. 102.

Віддруковано в друк. видавництва Львівської комерційної академії
79011, м. Львів, вул. У. Самчука, 6. Тел. 276-07-75. e-mail drook@iac.lviv.ua
Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України
серія ДК № 246 від 16.11.2000 р.

