РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ



РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

МОНОГРАФІЯ

Ірпінь
2016

УДК 657
ББК 65.052.2
Р64

Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного університету державної податкової служби України
(протокол № 2 від 29 вересня 2015 р.)

Рецензенти:

Ткаченко Н. М., доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій;

Скрипник М. І., доктор економічних наук, завідувач кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технології і дизайну;

Лісовий А. В., доктор економічних наук, професор кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету ДПС України.

Авторський колектив:

Андрієнко О. М., Бідюк О. О., Гуріна Н. В., Жидєєва Л. І., Занько Б. М., Колісник О. П., Михасик О. Д., Міщенко Т. М., Новікова О. П., Осмятченко В. О., Остапенко Я. О., Пілевич Д. С., Скоробогач А. Є., Соколовська-Гонтаренко І. Є., Сторожук Т. М., Тесленко Т. І., Чирва А. А., Шара Є. Ю.

Р64 Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів [Текст] : монографія / В. О. Осмятченко, Є. Ю. Шара, Т. М. Сторожук та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. – 414 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 70).

ISBN 978-966-337-419-2

Колективна монографія видається у рамках комплексної теми дослідження «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів» (№ держ. реєстрації 0111U007515).

Монографія досліджує розвиток бухгалтерського обліку в Україні та світі, розкриває теоретичні та прикладні основи удосконалення бухгалтерського обліку у підприємницькій діяльності у різних галузях економіки та державному секторі, а також висвітлює питання удосконалення підготовки фахівців з обліку та аудиту.

Для науковців, підприємців, викладачів ВНЗ, аспірантів, студентів.

Автори опублікованих матеріалів несуть повну відповідальність за підбір, точність наведених фактів, цитат, економіко-статистичних даних, галузевої термінології, власних імен, інших відомостей.

УДК 657
ББК 65.052.2

© Осмятченко В. О., Шара Є. Ю.,
Сторожук Т. М. та ін., 2016
© Університет державної фіскальної
служби України, 2016

ISBN 978-966-337-419-2

ЗМІСТ

Розділ І
Розвиток бухгалтерського обліку в Україні та світі

Осмятченко В. О.,
Тесленко Т. І.
Механізми адаптивного розвитку інтеграційних процесів бухгалтерського обліку 5

Пілевич Д. С.
Застосування системного підходу до дослідження бухгалтерського обліку 24

Островерха Р. Е.
Передумови та шляхи вдосконалення організації обліку 45

Сторожук Т. М.
Щодо креативності в обліку 82

Тесленко Т. І.
Класифікація зобов'язань у контексті Національних та Міжнародних стандартів обліку та звітності 108

Соколовська-Гонтаренко І. Є.
Податкове рахівництво і його вплив на результативність податкового адміністрування 129

Бідюк О. О.
Податок на нерухоме майно в умовах інтеграції України до європейського простору 149

Розділ ІІ
Удосконалення бухгалтерського обліку підприємницької діяльності

Жидєєва Л. І.,
Новікова О. П.
Облік основних засобів: проблеми організації та методики 167

Занько Б. М.
Бухгалтерський облік операцій з нематеріальними активами в умовах інтеграційних процесів 186

Жидєєва Л. І.,
Михасик О. Д.
Основи бухгалтерського обліку та економічна сутність розрахунків у іноземній валюті 203

Шара Є. Ю.
Обліковий аспект витрат та їх вплив на результати діяльності 232

Гуріна Н. В.
Особливості використання методів обліку
витрат і калькулювання собівартості продукції
деревообробними підприємствами України 252

Міщенко Т. М.
Облік в вистемі управління витратами
виробництва м'ясопродукції 270

Остапенко Я. О.
Особливості обліку витрат і доходів підприємств готельного
господарства та напрями його вдосконалення 291

Чирва А. А.
Проблемні аспекти обліку виробничих затрат
на хлібопекарних підприємствах 311

Скоробогач А. Є.
Звіт про рух грошових коштів: різні точки зору 330

Розділ III
Удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі

Андрієнко О. М.
Видатки державних закладів охорони здоров'я 348

Жидєєва Л. І.,
Андрієнко О. М.
Удосконалення бухгалтерського обліку основних
засобів у бюджетних установах 370

Розділ IV
Удосконалення підготовки фахівців з обліку та аудиту

Колісник О. П.
Інноваційні навчальні технології в контексті
підготовки фахівців з обліку та аудиту 392

РОЗДІЛ І
РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

В. О. Осмятченко,
д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку,
Т. І. Тесленко,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку

МЕХАНІЗМИ АДАПТИВНОГО РОЗВИТКУ ІНТЕҐРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розгляд питань про місце й роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством практично завжди пов'язується з трактуванням проблеми інтеграції видів обліку та створення інтегрованих систем обробки даних [2; 3; 4; 8; 9; 10; 14; 15; 16; 17; 21]. Висвітлення фахівцями їхнього ставлення до проблеми інтеграції закономірне, оскільки це питання є одним із основоположних для побудови ІС бухгалтерського обліку.

Дослідження підходів до трактування інтеграції дозволяє зробити висновок, що після багаторічної дискусії до початку 90-х років сформувалася концепція інтегрованої системи обліку, покликана забезпечувати в розв'язанні питань організації обробки облікової інформації тісну координацію трьох його видів (оперативного, бухгалтерського та статистичного) з орієнтацією одержуваної інформації на задоволення потреб управління, а також розвиток і вдосконалення методологічних основ кожного з видів обліку.

Проте слід говорити й про зворотний вплив розвитку теорії обробки інформації, нових інформаційних технологій і результатів розвитку ІС бухгалтерського обліку на теоретичне переосмислення його основоположних категорій [6; 7; 8; 12; 14; 22].

Інтеграція ІС бухгалтерського обліку з іншими функціями управління (взаємозв'язок із функціями оподаткування, аудиту, фінансового менеджменту й ін.) є закономірним результатом наявності об'єктивних тенденцій у розвитку підприємств в умовах ринку, конкуренції і тому має певну логіку. У динамічній економіці вимоги до

якості товарів постійно зростають, їх життєвий цикл стає коротшим, номенклатура – ширшою, обсяг випуску з окремих позицій – меншим. В основі цього процесу – тенденція до залучення підприємства в нові сфери діяльності, коли наявність зв'язків і вигідної кооперації важливіші, ніж конкурентна боротьба.

Рухоме, гнучке підприємство є цілковито інтегрованою організацією, у якій інформаційні потоки (бізнес-процеси) повинні пронизувати всі служби й відділи. Чимало підприємств заради виживання змушені перебудовувати структуру й організацію робіт, видозмінювати стратегію й тактику поведінки в діловому світі. Уявлення про добре підприємство як про структурно стабільне й цілковито централізовано кероване, з жорсткою функціональною ієрархією йдуть у минуле. Найпоказовішими для підприємств нового типу, на наш погляд, є характеристики відкритості й розподіленої структури, гнучкості й автономності, пріоритету горизонтальних зв'язків, ресурсоощадних стратегій і навчання. Одномоментний облік різних, але взаємопов'язаних, зовнішніх і внутрішніх рівнів активності підприємства спричиняє необхідність перегляду підходів, що раніше склалися, до ролі й місця інформаційних систем бухгалтерського обліку.

На думку автора, в основі дослідження інтеграційних процесів ІС бухгалтерського обліку мають лежати плідні принципи сучасної еволюційної теорії, які багато в чому визначають реакцію підприємств на зміну навколишнього ділового середовища й формують «корпоративний дух» усередині підприємства в комбінації з новими вимогами до інфраструктури сучасного інформаційного та комунікаційного полів. Упровадження новітніх інформаційних технологій в економічне життя підприємства змушує переглянути чимало традиційних аксіом.

В економічній теорії [1; 5; 11] склалося кілька підходів, що моделюють діяльність підприємства й описують його виникнення, функціонування та ліквідацію. У кожному з них підприємство розглядається під певним кутом зору з наголосом на тих або тих особливостях. Якщо залишити за межами суто управлінські концепції підприємства як об'єкта менеджменту, можна виокремити чотири відносно самостійні напрями дослідження, пов'язані із теоретичним описом функціонування підприємства:

– неокласична теорія;

– інституційна теорія;

– еволюційна теорія;

– підприємницька теорія.

Неокласичне розуміння категорії підприємства як носія основної (виробничої) функції полягає в описі перетворення ресурсів у продукцію на вільному ринку і є на сьогодні загальновизнаною базовою концепцією в світовій економічній науці. Параметри виробничої функції підприємства визначаються конкретними технологічними процесами. Основне завдання, яке виконується за допомогою моделі, – знайти такі обсяги та співвідношення ресурсів, які б дозволили встановити ціну на продукцію, що максимізує прибуток підприємства. Передбачається, що підприємство випускає таку кількість продукції, за якої граничні витрати дорівнюють ринковій ціні, що є умовою максимізації прибутку. Саме прибуток виступає тут як форма виразу результативності, ефективності роботи.

Отже, підприємство з погляду неокласичної теорії має вигляд «чорного ящика», у якому ресурси трансформуються в продукти відповідно до характеру виробничої функції і того зовнішнього середовища, яке визначає спосіб максимізації прибутку як цільової функції.

Відповідно до інституційної концепції у центрі уваги перебувають питання пояснення існування і, відповідно, відтак співіснування багатоманітних форм ділових підприємств, меж їх зростання, можливих рішень проблем мотивації співробітників, організації, контролю, планування тощо. З цього погляду інституційна версія теорії фірми є, так би мовити, «містком» між стандартною неокласичною теорією й теоріями управління (Р. Коуз, 1993 р.).

Витрати, пов'язані з використанням механізму цін, – це передусім витрати на отримання інформації про виробників продукції та ціни, а також витрати на здійснення ринкових операцій або трансакцій (звідси термін «трансакційні витрати» на відміну від витрат, пов'язаних із перетворенням ресурсів у продукти, або трансформаційних витрат). Трансакційні витрати призначені для подолання невизначеності як у зовнішньому, так і у внутрішньому середовищі підприємства.

В еволюційній теорії підприємство розглядається як один із об'єктів у середовищі подібних до нього. Поведінка підприємства насамперед визначається зовнішніми взаємостосунками, а також внутрішніми характеристиками, до яких прийнято відносити правила ухвалення усталених рішень. Ці правила еволюціонують відповідно до

змін ділового середовища і тому несуть карб як особистостей керівників, так і характеру взаємостосунків із партнерами (іншими підприємствами). На відміну від неокласичної еволюційна модель підприємства визнає, що у його діяльності немає єдиного критерію оптимальності. Для такої концепції характерним є системне уявлення про підприємство як про подвійний об'єкт: з одного боку, підприємство є членом ділового співтовариства, з іншого – володіє власними традиціями у визначенні напрямів діяльності, обсягів і пропорцій, асортименту продукції тощо.

Підприємницька модель фірми спирається на уявлення про підприємство як про сферу застосування підприємницької ініціативи й наявних або доступних для залучення ресурсів. Підприємницька філософія в поєднанні з мотиваційною ідеєю визначає основні напрями розвитку суб'єкта господарювання.

Поведінка підприємства в рамках цієї моделі – результат дії і взаємодії суб'єктів трьох рівнів: підприємців, працівників і власників. При цьому опис діяльності (точніше взаємостосунки між власниками й менеджерами) являє собою агентську модель.

Наведена довідка з економічної теорії підтверджує, що кожна з розглянутих концепцій досліджує підприємство лише в одному ракурсі, випустивши з уваги багато інших. Так, на периферії неокласичної теорії залишається відтворювальна функція підприємства, тобто процеси відновлення ресурсів, керованої чи некерованої еволюції виробничої функції. Тим часом виробничі та відтворювальні процеси на підприємстві регулюються одними й тими самими людьми, тривають відповідно до прийнятих на підприємстві способів розв'язання проблем і механізмів ухвалення рішень. Звідси випливає, що до «портрета» підприємства має входити не тільки виробнича функція як модель перетворення ресурсів, а й відтворювальна функція як модель динаміки ресурсів і самої виробничої функції.

Інституційна концепція, концентруючи увагу на характері контрактних і неформальних взаємодій у ході організації та функціонування фірми, а також на особливостях взаємостосунків з іншими економічними суб'єктами, розглядає засоби й предмети праці як допоміжні чинники організації виробництва. Це спричиняє певну статичність розгляду моделі, що органічно властиве інституційному підходу.

Підприємницька теорія залишає без розгляду питання впливу на ухвалення рішень, а еволюційна не розглядає причини реструктуризації (злиття, розподіл, ліквідацію) підприємства.

У зв'язку з викладеним у світовій практиці для підприємств у нестабільному економічному середовищі для відображення різних аспектів функціонування використовується концепція, яка може бути названа інтеграційною [11].

Згідно з такою концепцією підприємство розглядається як відносно стійка, цілісна й ізольована від навколишнього середовища соціально-економічна система, що інтегрується в часі й просторі, процеси виробництва (реалізації) продукції й відтворювання ресурсів. Основний об'єкт ухвалення рішень – розподіл ресурсів і зусиль між нарощуванням потенціалу та його використовуванням, між відтворюванням і виробництвом, між теперішнім часом і майбутнім. У певному значенні в цій концепції відображаються всі ті аспекти діяльності підприємства, які складають основу перелічених чотирьох підходів.

Особливе значення має інтеграція для підприємств технологічного типу. Якщо підприємство має ринковий або маркетинговий тип, орієнтується на швидко змінювані мінливі потреби ринку, то основним критерієм його діяльності є прибуток від реалізації продукції або послуг незалежно від того, чи є цей ринок споживчим, чи виробничим. Для таких підприємств ринковий рух товару та отримання оплати – природний спосіб спілкування із зовнішнім середовищем. Якщо підприємство будує стратегію на певній технології, зміна якої може бути здійснена лише за значних витрат часу й ресурсів, то межі ринку для нього повинні бути відсунуті.

На сьогодні рух більше половини валового світового продукту за ланцюжком доданої вартості та його реалізація відбуваються не в структурі ринкових, а в структурі інтеграційних зв'язків. У нашій країні роль інтеграційних зв'язків нині особливо значна.

Однією з основних задач, які доводиться розв'язувати кожному підприємству під час розробки чи перегляду ділової стратегії, є питання про ідентифікацію, уточнення меж у господарському, адміністративному, технологічному, інституційному й інших видах середовищ.

Найпоказовішими ознаками, що характеризують організаційну структуру підприємства інтеграційного типу як складної динамічної системи, є характеристики відкритості, розподіленої структури, гнучкості, автономності, пріоритету горизонтальних зв'язків, ресурсозаощаджувальних стратегій і навчання. Комбінації цих характеристик і відповідних екстремальних принципів (на кшталт максимальної автономності, мінімально можливого числа рівнів ієрархії, мінімальних запасів) визначають підкласи підприємств нового типу [24].

Метою та перевагами інтеграції є:

– зниження рівня невизначеності в постачанні та збуті;

– обмеження конкуренції;

– безперервне опанування інноваціями;

– зниження витрат (скорочення транспортних витрат, розширення масштабу виробництва за зменшення умовно постійних витрат).

У літературі з організації бізнесу [5; 25] щодо інтеграційної концепції підприємства прийнято виокремлювати два типи інтеграції – вертикальну й горизонтальну.

Вертикальну інтеграцію розуміють як встановлення інтеграційних зв'язків із підприємством-постачальником (інтеграція вниз) або підприємством-споживачем (інтеграція догори) продукції цього підприємства. До вертикальної належить також інтеграція виробництва й мережі збутових підприємств. Класичним прикладом вертикальної інтеграції є дії німецької компанії Singer, яка в один із періодів своєї діяльності здійснювала весь цикл виробництва – від видобування та обробки первинних сировинних ресурсів до випуску готових швейних машин.

Відомими прикладами вертикальної інтеграції є дії швейцарських та японських компаній щодо виробництва годинника в 70-ті роки. Високоінтегровані виробники годинника в Японії змогли швидко перебудуватися на випуск електронного годинника й посісти місце лідера в цій сфері у 80-х роках. Водночас швейцарські складальні фірми не були інтегровані з постачальниками деталей і не змогли організувати виробництво електронних компонент, тому поступилися позиціями лідерів.

Як методи вертикальної інтеграції виступають консолідація, групування, франчайзинг і цільова пролонґація. Кожна з наведених форм вертикальної інтеграції має свої переваги та недоліки. Проте в цілому інтеграційна стратегія є невід'ємним елементом у загальній стратегії розвитку підприємства в сучасній економіці.

Горизонтальну інтеграцію розуміють як встановлення інтеграційних зв'язків із підприємствами, що випускають аналогічну продукцію. Форми горизонтальної інтеграції включають делегування функцій за допомогою створення асоціацій, консультативних органів, загальних фінансових органів (банків і холдингів), органів управління майном (трастів), фінансово-промислових груп.

Горизонтальна інтеграція – наочний приклад організації, за якої горизонтальне управління між підрозділами (координація їх діяльності) й зовнішні горизонтальні зв'язки виявляються важливішими параметрами ефективності, ніж ті, якими володіє традиційне вертикальне управління. Горизонтальна інтеграція спричиняє поступове скорочення числа задач, зумовлених внутрішніми чинниками, що, зрештою, приводить до повнішого задоволення інтересів замовників.

Діагональну інтеграцію розуміють як встановлення інтеграційних зв'язків із таким підприємством, яке не є суміжним або однорідним для поданого, але включене в технологічний ланцюжок, що містить однорідні чи потенційно суміжні підприємства.

Мета діагональної інтеграції – дія, що цікавить підприємство непрямим чином для посилення взаємної залежності учасників ланцюжка.

Отже, сучасне рухоме чи гнучке підприємство є цілковито інтегрованою організацією, в якій інформаційні потоки пронизують усі підрозділи. Його архітектура визначається принципами якнайповнішої адаптації до змін середовища, максимально швидкої реакції та максимальної гнучкості організаційної структури.

Впровадження новітніх інформаційних і комунікаційних технологій в економічне життя підприємства примушує переглянути багато традиційних інформаційно-фінансових потоків. Уявлення про підприємство як про структурно стабільне й цілковито кероване (централізоване), з жорсткою функціональною ієрархією управління йдуть у минуле. У розвинених країнах настає ера підприємств із постійною самореорганізацією, орієнтованою на задоволення запитів клієнтів. Чим швидше ця тенденція прийде до України, тим успішнішою буде інтеграція вітчизняних підприємств до європейських і світових ринкових структур.

Що стосується бухгалтерського обліку, то менеджери бухгалтерсько-фінансових підрозділів виконують роль свого роду «перекладачів» в обговоренні з клієнтами схвалюваних рішень. Вони повинні вносити ясність щодо очікувань клієнтів та користувачів, пов'язаних інформаційно-технологічними послугами, тобто в роботі бухгалтера дедалі яскравіше має виявлятися посередницький характер діяльності.

Розробка стратегії підприємства починається з визначення основних орієнтирів підприємницької діяльності (філософії) та повідомлення про його призначення (місію).

Філософія підприємства включає такі елементи:

– основний задум, мета підприємства, що відображає його стратегію та спрямування діяльності;

– опис підприємства – його історія, параметри, можливості й переваги, стратегічна мета й способи їх реалізації в сучасних умовах, мотиви діяльності;

– філософія замовників – цільові групи, їх інтереси, збутова політика;

– внутрішньофірмова політика – основи управління підприємством, інформаційно-комунікаційна система, система оплати праці, способи підвищення кваліфікації працівників, інноваційна й соціальна політики, дотримання етики менеджменту;

– зв'язки з партнерами – капіталовкладення, фінансова політика, зниження рівня ризику, розподіл прибутку;

– стосунки з іншими організаціями – виконання зобов'язань, забезпечення стабільності в роботі, охорона навколишнього середовища, інвестиції в розвиток регіону.

Досвід успішних корпорацій на кшталт IBM свідчить, що основний задум у підприємницькій діяльності часто-густо має більше значення, ніж технологія, фінансова база й організаційна структура.

Теорія трансакційних витрат розглядає їх мінімізацію як основну причину й теоретичний базис виникнення інтеграційних об'єднань.

Основу економічної теорії трансакційних витрат становлять дослідження Ф. Найта (1922 р.) про поведінкові аспекти функціонування організацій і використовування поняття «внутрішньої організації», що допомагають підкреслити специфіку виконуваних завдань як адміністративного механізму господарської координації.

Іншим економістом, який висловив припущення, що трансакцію слід розглядати як базову одиницю аналізу, був Д. Р. Комманс (1934 р.), у працях якого запропоновано спосіб дослідження економічної організації на мікроаналітичному рівні. Він виходив із припущення, що економічну організацію можна представити як явище, покликане гармонізувати відносини між учасниками операції, що перебувають у стані реального або потенційного конфлікту.

Згодом значних успіхів досягла нова інституційна економіка, або неоінституціоналізм. До цього напряму відносять теорії трансакційних витрат і прав власності, найповніше висвітлених у працях Р. Коуза (1991 р.), теорію суспільного вибору Д. Б'юкена (1985 р.) та ін.

Найзагальніше трактування поняття трансакційних витрат наводиться в працях лауреата Нобелівської премії Д. Норта [26], який виокремлює як пріоритетні такі групи витрат:

– пов'язані з пошуком інформації про контрагентів, ціни й інші можливі умови операції;

– пов'язані з веденням переговорів за умов контракту й висновком операції;

– зумовлені розробкою стандартів, контролем за рівнем якості і т. ін.;

– за правовим регулюванням власності;

– за наслідками порушення умов контракту («витрати опортуністичної поведінки»).

Розвиваючи ці положення надалі, Р. Коуз [0] сформулював проблематику економічної організації в термінах порівняльного інституційного аналізу. Замість того, щоб розглядати межі підприємства як визначені параметрами технологій, що використовуються, він запропонував розуміти підприємство й ринок як альтернативні способи економічної організації. Різноманітність управлінських рішень, за Р. Коузом, полягає у виборі на користь організації трансакцій усередині підприємства (за допомогою ієрархічної системи адміністративного контролю) або на основі взаємодії автономних підприємств (за допомогою механізму ринку). У свою чергу, вибір конкретного способу організацій залежить від величини трансакційних витрат, відповідних кожному.

Істотним у проведених дослідженнях є те, що, за Р. Коузом, внутрішньофірмова й ринкова форми організації не є несумісними, а можуть бути раціонально з'єднаними в межах єдиної концепції, що вивчає способи мінімізації трансакційних витрат.

Теорія трансакційних витрат відповідно до трактування О. І. Вільямсона [25] є мікроаналітичним підходом до вивчення економічної організації і припускає фокусування уваги на типових трансакціях і на зусиллях щодо економії зв'язаних витрат.

Трансакційні витрати – витрати на підготовку і реалізацію операцій (контрактів), що впливають на мотивацію й економічну поведінку. Трансакційні витрати – ex ante (попередні) витрати, пов'язані зі складанням проекту договору, веденням переговорів і забезпеченням гарантій угоди, а також ex post (фактичні) витрати, пов'язані з неефективною адаптацією й коригуванням угоди, коли реалізація контракту

збивається зі встановленого курсу в результаті пропусків у договорі, помилок, упущень і непередбачених подій. Це витрати на управління економічною системою.

Теорія трансакційних витрат дає унікальні можливості комплексного вивчення економічних, правових й організаційних аспектів інституційної структури ринкового господарства на різних стадіях розвитку. Вона розглядає найглибший рівень господарських відносин, використовуючи як базову одиницю аналізу акт економічного (не технологічного) переходу товару чи послуги від підсумкової точки одного технологічного процесу до початкової точки іншого, суміжного з першим. Для Вільямсона межа між адміністративно-командним (характерним для великої фірми) ринковим і змішаними механізмами координації і контролю рухома, і вибір на користь одного варіанта є результатом порівняння ефективності в організації таких переходів (трансакцій) у реальному житті, що виступає у вигляді внутрі- і міжфірмових господарських операцій, які втілилися в контрактну форму.

Для дослідження трансакцій прийнято виходити з таких трьох принципів:

– ефективність операції залежить від того, наскільки структура управління нею точно «зістикована» з атрибутами цієї трансакції, до яких належать ступінь специфічності активів, що використовуються для реалізації операції, частота операції і ступінь невизначеності умов її здійснення;

– усі складні контракти, що розробляються, є недосконалими, оскільки вимагають постійної взаємодії між учасниками з адаптації їх відносин до умов операції, що змінюються;

– взаємодія учасників контрактного процесу на ex post стадії й упевненість в абсолютності й непорушності балансу інтересів сторін на ex ante стадії роблять неминучим вивчення процесу контрактації «у його цілісності».

Основна мета й результат функціонування економічних інститутів у ринковій економіці незмінно вимагають мінімізації трансакційних витрат, тому будь-яку проблему, яку прямо чи побічно можна розуміти як контрактну, необхідно розв'язувати з цієї позиції.

У концептуальному плані економічна теорія трансакційних витрат розвиває такі положення:

– трансакція – це базова мікроаналітична одиниця аналізу;

– критерій розгляду контрактних проблем – мінімізація трансакційних витрат;

– економія трансакційних витрат досягається на основі диференційованого закріплення трансакцій (за ключовими атрибутами) за альтернативними структурами управління, для чого необхідно описати адаптивні можливості й стимули, властиві цим структурам;

– звернення до теорії трансакційних витрат передбачає необхідність порівняльних інституційних оцінок дискретних інституційних альтернатив (ринок або централізована ієрархічна організація);

– визнання комбінованого впливу на розвиток економічної організації умов обмеженої раціональності в поєднанні з умовою специфічності активів;

– згідно з когнітивною картою контрактів економічна теорія трансакційних витрат розпадається на два напрями: управлінське, пов'язане з гармонізацією й адаптацією процесів обміну та підтримки інвестицій, і вимірювальне, пов'язане з визначенням рентабельності трансакцій.

Нова економіка України, безумовно, є класичним прикладом існування значних трансакційних витрат: брак чи важкодоступність інформації, немає надійного механізму виконання судових рішень та ін. У зв'язку з цим для економіки нашої країни характерним є створення відносно замкнутих фінансових груп зі своїми банками, страховими компаніями, підприємствами, що добувають на експорт сировину, телеканалами й газетами. Ці фінансово-промислові групи працюють, за висновками Коуза, заощаджуючи на трансакційних витратах за допомогою інтеграції.

В економічній сфері інформатизація, що зв'язує економічні процеси різних підприємств глобальними мережами й уніфікованими інформаційними технологіями, привела до створення в розвинених країнах нового інформаційного устрою та способу виробництва, які стали найважливішими компонентами інформаційного суспільства, що народжується.

Одним із найперспективніших підходів до дослідження інтеграційних процесів в економіці є інформаційно-фінансовий підхід, пов'язаний із вивченням впливу інформаційних складових на суб'єкти економічної та господарської діяльності [18]. Такий підхід дозволяє відобразити складні та внутрішньо суперечливі процеси інтеграції в різноманітності теоретичних оцінок і прогнозів їх розвитку.

Пояснимо викладене на моделі.

Нехай m $\in$ M – безліч господарських одиниць; s $\in$ S – безліч операцій, у які вступають господарські одиниці M1, M2, MS. Вважатимемо, що господарські одиниці в кожній множині {MS} пронумеровані відповідно до порядку перебігу складної операції.

Учасники кожної операції можуть увійти до різних інтеграційних структур із метою зменшення інформаційних витрат I і збільшення загальної ефективності E.

Позначимо безліч можливих інтеграційних зв'язків, у які вступає виробничо-господарська одиниця, в ході організації операцій літерою V, а конкретну форму інтеграції літерою v.

Умова, за якої є ймовірність взаємодії між господарсько-виробничими одиницями, може бути виражена на основі порівняння величин ефективності до і після проведення організаційної інтеграції:

$$E_S^V - E_S > 0,$$

де

$$E_S = \sum Fi\,(IM_i,\ IT_i,\ IR_i,\ IU_i,\ IC_i,\ IO_i,\ TI_i,\ IN_i);$$

$$E_S^V = \sum Fi^V(IM_i, IT_i, IR_i, IU_i, IC_i, IO_i, TI_i, IN_i);$$

прямі та зв'язані витрати:

IMi – маркетингової діяльності;

ITi – на придбання нових технологій, ліцензій, проектів та інших інновацій;

IRi – на просування товарів на ринки;

IUi – управлінські;

ICi – консультаційні;

IOi – на навчання та придбання кадрів;

TIi – трансакційні;

INi – податкові.

Для утворення стійкого інтеграційного зв'язку між господарськими одиницями у процесі здійснення операції має виконуватися умова (di – пайовий ефект і-ої господарської одиниці під час здійснення операції).

$$D^V = E_S^V - E_S > 0,$$

де

$$D^V = \sum_{i=1}^{M_i} d_i\ .$$

Задачу вибору якнайкращого інтеграційного ефекту, тобто max по s-й складній операції в спрощеній постановці можна сформулювати за виконання умов:

$$F_i^V + d_i > F_i \text{, для всіх } i \in M_S \ \sum_{i=1}^{M_S} d_i = D^V.$$

Для побудови схеми з максимальним інтеграційним ефектом модель перетвориться так:

$$\max_V \max_S (F_i^V + d_i)$$

за виконання умов

$$F_i^V + d_i > F_i \text{, для всіх } i \in M_S \ \sum_{i=1}^{M_S} d_i = D^V.$$

Запропонована модель побудована за такого обмеження: об'єднання (коаліції) підрозділів, відповідних кожній конкретній операції, є незалежними. Істотним також є обмеження на склад обраних витрат, що дозволяє аналізувати найважливіші в сучасних умовах інформаційні аспекти інтеграції.

Виходячи з проведеного аналізу можна зазначити, що вітчизняні підприємства в прагненні зберегти конкурентну перевагу найчастіше спираються на масштаб (там, де збереглася монополізація галузі з часів директивної економіки) і на інституційні чинники (наприклад, спроби досягти позамежних мит на імпорт залізорудної продукції, продовольства й автомобілів). Проте такий підхід є малоефективним перед конкурентами, що роблять ставку на інші, надійніші джерела й переваги. Тож першим кроком у відродженні підприємств інноваційної економіки часто є переорієнтація уваги керівників на нові цінності [19; 20].

Дослідження взаємозв'язку структурних чинників з чинниками поведінки витрат на методичному рівні може бути проведене на основі формалізму «ланцюжка цінності», вперше введеного М. Портером [23]. Концепція «ціннісного ланцюжка» використовується для аналізу конкурентної переваги підприємства. Ланцюжки цінності в одній сфері бізнесу різняться, оскільки відмінні їх історія, стратегії і ступінь успішності реалізації. При цьому важливо знати, наскільки галузь стратегічних інтересів підприємства відрізняється від відповідної галузі його конкурентів. З погляду конкуренції цінність є сумою, яку покупець готовий заплатити за продукцію, пропоновану підприємством. Саме цінність, а не витрати, є головною характеристикою конкурентного статусу, оскільки підприємства часто витрачають великі

кошти для створення додаткової споживчої цінності за допомогою диференціації. Отже, ланцюжок цінності, вживаний для розділення покупців, постачальників і самого підприємства з погляду їх участі в споживчій вартості, поринає в так звану систему цінності.

Відправною точкою при аналізі витрат підприємства є визначення його ланцюжка цінності та розподілу наявних активів і витрат щодо видів діяльності.

Розподіляючи витрати всередині ланцюжка цінності, необхідно дотримуватися таких правил: виокремлювати ті види діяльності, на які припадає значна частина витрат або активів, яка швидко зростає; види діяльності, витрати яких використовуються по-різному, повинні розглядатися окремо; важливим критерієм для виокремлення видів діяльності є поведінка конкурентів, оскільки якщо конкуренти виконують ту чи іншу діяльність інакше, то вона має розглядатися окремо.

За Портером, є десять головних чинників, що впливають на поведінку витрат, а саме:

– віддача від масштабу діяльності характеризує те, як змінюється обсяг випуску зі зміною масштабу виробництва, вимагає розуміння механізмів цього впливу й оптимального масштабу їх дії;

– навчання, базоване на використовуванні різних механізмів, методів і способів піднесення ефективності діяльності;

– схема використання ресурсів протягом усього циклу коливань попиту відображає зміни в інтенсивності їх застосування;

– вертикальні зв'язки між різними видами діяльності відображають взаємозв'язок підприємства й ланцюжків цінності постачальників і покупців;

– взаємозв'язки між спорідненими бізнес-одиницями передбачають розділення видів діяльності за рахунок використовування ноу-хау, товарозамінювачів, поширення нових технологій тощо;

– вертикальна інтеґрація/дезінтеґрація сприяє знаходженню раціонального балансу трансакційних і виробничих витрат;

– вибір часу початку діяльності пов'язаний із побудовою свого, на випередження, ланцюжка цінності, зумовлюючи вихід на ринок, циклічні коливання ділової кон'юнктури та ін.;

– політика фірми відображає її стратегію, є результатом компромісу між зниженням витрат і їх диференціацією;

– місце розташування, що визначає інфраструктуру, наявність і вартість кадрів, джерел сировини тощо;

– інституційні чинники, що включають урядове регулювання, податкову й фінансову політику, митне законодавство та ін.

Чинники поведінки витрат взаємодіють між собою, посилюючи або послаблюючи один одного, тому для управління динамікою витрат необхідно координувати дії.

В основі моделі – дослідження технологічної, організаційної, економічної структури витрат, виокремлення найважливіших агрегованих елементів собівартості, що забезпечують функціонування технологічного ланцюжка з виробництва й збуту продукції з урахуванням зв'язку між структурними підрозділами підприємства. Вплив значущих елементів собівартості оцінюється через зміну кінцевого фінансового результату, який складається із сум: погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей, регулювання обсягу запасів, величини амортизаційних відрахувань розміру чистого прибутку. Моделювання взаємозв'язку величин значущих елементів собівартості, ціни та обсягу реалізації (обсягу продажу) дозволяє внести аргументовані пропозиції щодо мінімізації поточних витрат виробництва.

Використання моделі дозволяє обґрунтовано оцінити фінансову результативність діяльності кожного підрозділу підприємства, перерозподілити наявні ресурси й сконцентрувати їх на найважливіших напрямах господарської діяльності, визначити доцільність поточних витрат, можливі напрями їх скорочення, створити умови для збільшення найважливіших показників управління – прибутку й рентабельності.

Покажемо особливості різноманітних життєздатних інтеграційних форм бухгалтерського обліку в середовищі ухвалення фінансових рішень на прикладі методики аналізу, реалізованої за комп'ютерної підтримки господарсько-фінансової моделі управління результатами поточної діяльності, застосовуваної в короткостроковому та довгостроковому плануваннях, обґрунтуванні інвестиційних рішень, підготовці програм збереження й розвитку підприємства.

Методика моделювання складається з такої послідовності етапів:

– виокремлення найзначущих агрегованих елементів у структурі собівартості, що об'єктивно впливають на технологічний процес і забезпечують виробництво та збут продукції (прикладами агрегованих елементів структури собівартості є матеріальні баланси, нормативний і фактичний обсяги випуску продукції в облікованому періоді, виручка з урахуванням асортиментного обсягу продажу й цін у періоді, фундація

оплати праці, вартість автотранспортного обслуговування, податкові платежі та збори, орендні платежі, послуги сторонніх організацій, електроенергія на технологічну мету, дебіторська та кредиторська заборгованості тощо);

– визначення меж вірогідних інтервалів значень показників, що найбільше впливають на результати виробничо-фінансової діяльності, наприклад, як обсяг продажу й ціна;

– побудова рейтингу значущих елементів собівартості, які традиційно впливають на кінцеві фінансові результати роботи підприємства;

– виокремлення центрів витрат, що практично склалися, і фіксація оцінних критеріїв, які визначаються допустимими поточними технологічними й фінансовими межами; розрахунок значень допустимих меж технологічних і фінансових витрат для виокремленого ряду оцінних критеріїв;

– розрахунок оптимального у витратах і прибутковості асортиментного плану виробництва з урахуванням періодичних змін попиту й витрат на випуск різного типу виробів;

– розрахунок і підтримка оптимального графіка погашення дебіторської та кредиторської заборгованості з урахуванням графіка інкасації грошових коштів, термінів і умов виконання договорів із постачальниками, споживачами й інших обмежень;

– визначення поточних гранично допустимих витрат на набуті ресурси, а також гранично допустимих відпускних цін на власні вироби щодо критерію граничної поточної собівартості й прибутковості;

– організація контролю матеріальної забезпеченості виробництва відповідно до графіка відвантаження та складування готової продукції;

– організація контролю нормативних витрат ресурсів і планової продуктивності;

– визначення відносної прибутковості виробництва й реалізації кожного виду продукції зі встановленого асортименту, а також оптимальний щодо витрат і прибутку масштаб виробництва;

– оцінка вартості залучення позикових коштів із різних джерел за різних умов зіставлення альтернативних програм інвестиційного та кредитного розвитку підприємства;

– реалізація короткострокового й довгострокового планування результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Побудована модель є оперативним інструментом оцінки фінансово-господарських змін можливих управлінських рішень. Використовуючи модель як оперативний інструмент, можна:

– встановити й виокремити найважливіші показники, які є регуляторами в управлінні;

– обґрунтовано перерозподілити на підприємстві ресурси й сконцентрувати їх на найважливіших напрямах діяльності;

– визначити доцільність окремих видів витрат, а також видів витрат на ухвалення управлінських рішень.

Незаперечною перевагою такої методики є можливість адаптації моделі для відображення необхідних організаційно-структурних, технологічних, фінансових, нормативних змін в умовах діяльності підприємства.

Незважаючи на безперечні переваги наведеного підходу, головними перевагами його застосування є наочність, ясність простота інтеграційних процесів ІС бухгалтерського обліку в середовищі управлінських фінансових рішень.

Отже, інформаційно-фінансовий підхід, що є розвитком і синтезом положень неоінституційної, еволюційної та інформаційної теорій економіки, дозволяє дати продуктивний опис нових підходів до вивчення процесів інтеграції в інформаційному середовищі підприємства, проаналізувати особливості й виробити нові ефективні методи проектування ІС бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам перспективних інтеграційних форм його організації в сучасних умовах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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

2. Воевудский Е. Н. Моделирование и автоматизация бухгалтерского учета / Е. Н. Воевудский, Э. Т. Беспалова, И. Н. Филановская. – К.: Наукова думка, 1987. – 299 с.

3. Волков Е. А. Экономическая эффективность автоматизированного управления / Е. А. Волков, Л. Г. Никонова. – М.: Мысль, 1987. – 158 с.

4. Волков С. И. Методологические основы автоматизированного учета на предприятиях / С. И. Волков, Т. А. Краева, В. П. Савин // Финансы. – 1997. – 272 с.

5. Галеев А. Программы складского учета / А. Галеев // Финансовая газета. – 1997. – № 3, № 4. – С. 15.

6. Гоголев А. К. Использование электронных таблиц для автоматизации налоговых расчетов и формирование отчетов / А. К. Гоголев // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 32–33.

7. Дзагуров Л. Автоматизация предприятия розничной торговки / Л. Дзагуров // Финансовая газета. – 1996. – № 48. – С. 15.

8. Жеребин В. М. Автоматизация проектирования экономических информационных систем / В. М. Жеребин, А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М.: Наука, 1988. – 176 с.

9. Жеребин В. М. Информационное обеспечение АСУ / В. М. Жеребин. – М.: Наука, 1975. – 200 с.

10. Клейнер Г. Б. Предприятие в нестабильной экономической среде: риски, стратегии, безопасность / Г. Б. Клейнер; под общ. ред. С. А. Панова. – М.: Экономика, 1997. – 288 с.

11. Комлев Н. В. Важные аспекты автоматизации крупных и средних предприятий / Н. В. Комлев // Финансовая газета. – 1997. – № 13. – С. 15.

12. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз // Нью-Йорк Телекс. – 1991. – 281 с.

13. Краева Т. А. Методология и организация учета в условиях автоматизации / Т. А. Краева. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.

14. Краева Т. А. Основы методологии и организации единой системы учета с использованием математических методов и ЭВМ / Т. А. Краева // Анализ и моделирование экономических процессов: межвуз. сб. – Горький: ГГУ, 1972. – Вып. 146. – С. 12–20.

15. Краева Т. А. Предпосылки и методологические основы создания автоматизированного учета на предприятии / Т. А. Краева // Анализ и моделирование экономических процессов: межвуз. сб. – Горький: ГГУ, 1973. – Вып. 182. – С. 20–24.

16. Краева Т. А. Развитие формы бухгалтерского учета в условиях автоматизации / Т. А. Краева // Анализ и моделирование экономических процессов: межвуз. сб. – Горький: ГГУ, 1975. – Вып. 6. – С. 22–29.

17. Краева Т. А. Системы автоматизированного учета на предприятии / Т. А. Краева, С. Г. Хворенков. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 184 с.

18. Монахова Е. Куда приплыл «Парус» в 1997 году / Е. Монахова // PC Week (Russian Edition). – 1997. – № 5. – С. 8.

19. Осмятченко В. О. Макроекономічні передумови участі гірничорудних підприємств країн в зовнішньоекономічних зв'язках / В. О. Осмятченко // Вісник Криворізького економічного інституту: збірник наукових праць. – Випуск 3 (11). – Кривий Ріг, 2007. – С. 46–50.

20. Осмятченко В. О. Оцінка експортних перспектив українських виробників залізорудної продукції у контексті розвитку світового ринку залізорудної сировини / В. О. Осмятченко // Вісник Криворізького економічного інституту: збірник наукових праць. – Випуск 4 (12). – Кривий Ріг, 2007. – С. 74–77.

21. Осмятченко В. О. Практикум по 1С: Торгівля + Склад 7.7» (з грифом МОН України): [навч. посіб.] / В. О. Осмятченко. – Кривий Ріг: Мінерал, 2007. – 220 с.

22. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

23. Рашитов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете / Р. С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

24. Умнова Э. А. Бухгалтерский учет на персональной ЭВМ: [учебный практикум] по ведению бухгалтерского учета в «1С: Бухгалтерии» / Э. А. Умнова, Д. В. Чистов. – М.: ИМА-Пресс, 1994. – 333 с.

25. Умнова Э. Л. Бухгалтерский учет на персональной ЭВМ: [учеб. пособ.] / Э. А. Умнова, Д. В. Чистов. – [2-е изд.]. – М.: Фирма «1С», 1995. – 356 с.

26. North D. Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge, 1996–1997. – № 10. – С. 15.

Д. С. Пілевич,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ЗАСТОСУВАННЯ СИСТЕМНОГО ПІДХОДУ ДО ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ефективний розвиток економічної системи держави неможливий без побудови раціональних систем управління як національним господарством на макрорівні, так і окремими підприємствами, організаціями та установами з позиції їх власників на мікрорівні. Означені механізми безпосередньо базуються, у першу чергу, на інформаційних даних, достовірність та актуальність яких прямо впливає на процес управління та прийняття відповідних рішень у межах окремих економічних суб'єктів.

Таким чином, формування механізмів збору, обліку, опрацювання інформації є запорукою створення ефективної системи управління та полягає загалом у двох взаємопов'язаних процесах: побудова ефективного обігу управлінської інформації у межах досліджуваного суб'єкта економіки, що особливої актуальності набуває на сьогодні з урахуванням значних можливостей запровадження різнобічних інформаційних технологій, та, власне, самого процесу створення таких даних через оцінку, облік економічних процесів, об'єктів тощо.

У зв'язку з цим важливого значення у процесі управління будь-яким підприємством набувають питання створення ефективної системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала, насамперед, власників, менеджерів підприємств, установ, організацій адекватною та актуальною інформацією. Саме процес продукування даних фінансового та облікового характеру є первісним щодо формування інформаційних систем опрацювання такої інформації. Це обумовлює важливість бухгалтерського обліку на підприємстві як сфери професійної діяльності, підвищує актуальність його дослідження як окремого наукового напряму економічної науки, що вимагає реалізації нових теоретичних, методологічних та методичних розробок щодо вивчення особливостей функціонування та шляхів покращення системи бухгалтерського обліку.

В Україні на сьогодні вже існує ряд наукових праць, у межах яких вивчаються питання розвитку бухгалтерського обліку в країні,

формування відповідних стратегічних цілей та напрямів їх досягнення щодо удосконалення функціонування означеної системи. Серед відомих вчених, які займалися дослідженням особливостей бухгалтерського обліку, його теоретичних та методологічних аспектів, варто відзначити таких: Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Барановська, Е. С. Гейєр, Г. Г. Кірейцев, М. Б. Кулинич, Є. В. Мних, В. С. Лень, А. Т. Сафарова, В. В. Сопко, М. С. Пушкар та ін.

Однак, на наше переконання, на сьогодні існує потреба у поглибленні, насамперед, теоретичних аспектів вивчення бухгалтерського обліку через застосування системного підходу до дослідження з метою визначення його складових, що забезпечує можливість ідентифікації проблем та шляхів їх вирішення щодо подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Таким чином, насамперед визначимо сутність бухгалтерського обліку як економічної категорії. З цією метою проаналізуємо положення закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у межах якого зазначено, що бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [9]. Тобто у зазначеному нормативному акті використовується процесний підхід до визначення сутності бухгалтерського обліку. Такої концепції також дотримуються Г. В. Мисака, В. М. Шарманська [16, с. 5]. В. В. Сопко зазначає, що бухгалтерський облік – це перш за все економічна наука господарювання – тобто наука про ведення (управління, керування) господарства. Разом з тим як система знань, бухгалтерський облік включає значну кількість правових (юридичних), математичних (арифметичних, алгебраїчних та інших) знань, поєднуючи у собі значну кількість елементів також економічних наук: статистики, фінансів, аналізу господарської діяльності [25, с. 3]. Однак частково можемо погодитися з такою думкою вченого, оскільки, на наше переконання, бухгалтерський облік можна розглядати як науку про ведення господарства, але не доречно визначати, що це наука про управління господарством, оскільки у своїй структурі наукового знання бухгалтерський облік не концентрує уваги на методах та прийомах управлінського характеру щодо розвитку окремих економічних об'єктів, а фокусується на методології оцінки та відображення управлінської інформації. О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко та Н. О. Ромашевська зазначають, що бухгал-

терський облік – це спосіб суцільного документального спостереження й контролю за господарською та фінансовою діяльністю підприємств і організацій й відповідного відображення отриманої інформації [4, с. 4–5]. І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська пропонують розглядати бухгалтерський облік як систему безперервного, взаємопов'язаного, суцільного та документально-обґрунтованого відображення господарських засобів за складом, розміщенням та джерелами їх утворення і господарських процесів у грошовому, трудовому і натуральному вимірниках для формування інформаційних потоків на запити користувачів [22, с. 23].

Проведене дослідження дає підстави стверджувати про наявність різнобічних підходів до дослідження сутності бухгалтерського обліку. З метою можливості застосування до розгляду означеного поняття системного підходу у даній статті бухгалтерський облік ми будемо розглядати як процес акумуляції, вимірювання, реєстрації, фіксації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про функціонування підприємств, установ, організацій різним користувачам з метою забезпечення їм можливості прийняття правильних, ефективних, адекватних поточній ситуації управлінських рішень. Тобто у цьому трактуванні ми дотримуємося концепції тлумачення бухгалтерського обліку, що наведена у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Враховуючи, що метою статті є саме застосування системного підходу до дослідження бухгалтерського обліку, то визначимо сутність цієї системи та спробуємо її графічно інтерпретувати. Систему у загальнонауковій теорії прийнято розглядати як сукупність елементів, які взаємодіють між собою, із зовнішнім середовищем та діють з метою досягнення певної, чітко окресленої мети. Застосуємо метод декомпозиції до виділення компонентів бухгалтерського обліку (рис. 1). У науковій літературі наявні численні підходи до ідентифікації окремих елементів системи бухгалтерського обліку. Наприклад, М. В. Корягін, виконавши ґрунтовний аналіз теоретичних та методичних праць у даному напрямі, зазначає, що «згідно з теорією системного аналізу, система складається з підсистем, які, в свою чергу, можна розкладати на компоненти та елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх та зовнішніх зв'язків. Ураховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, як головні складники облікової системи слід розглядати теоретичний, методологічний, практичний й організаційний» [12].

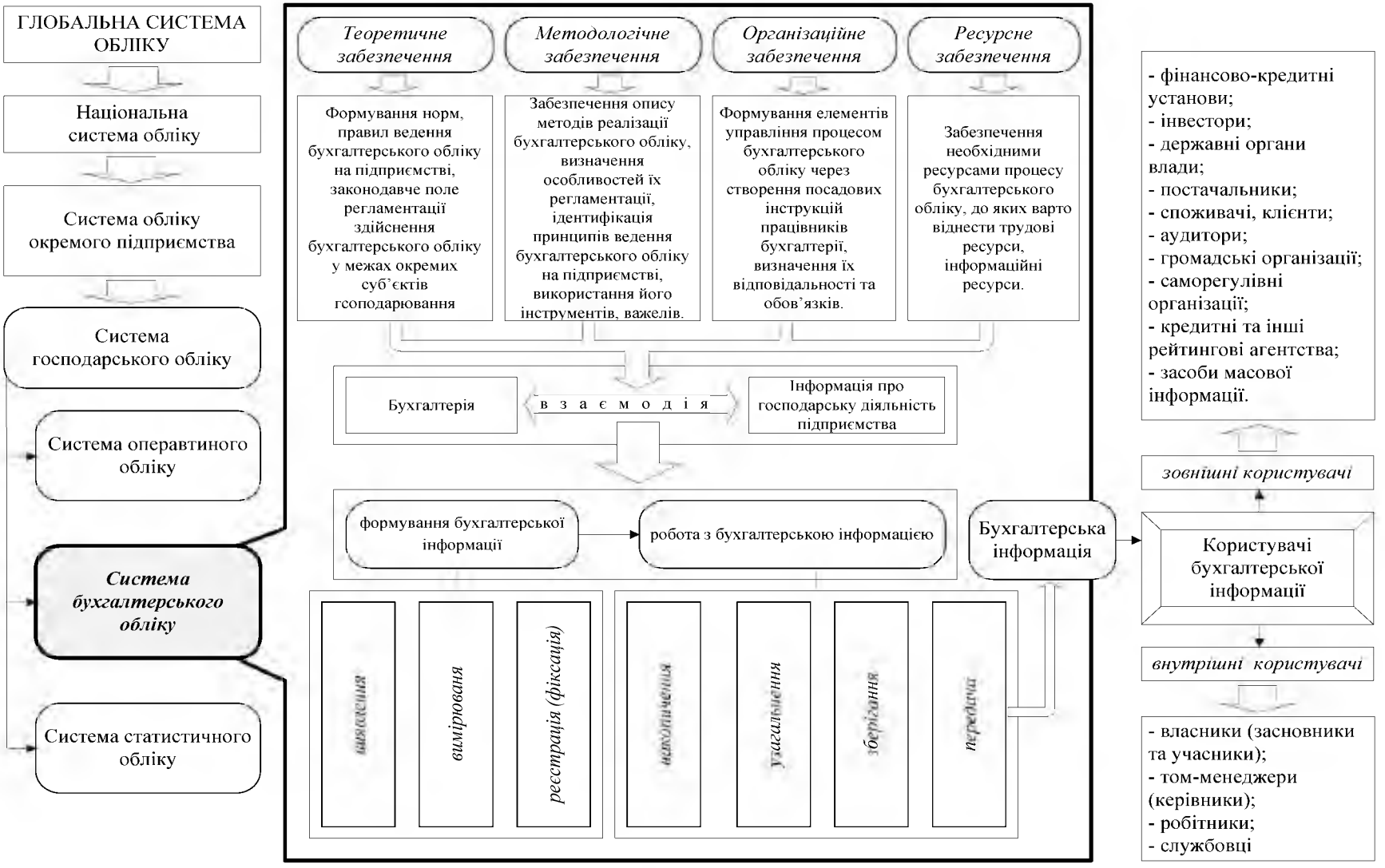


Рис. 1. Система бухгалтерського обліку *складено автором з урахуванням теоретичних та методологічних підходів, що викладені у таких наукових працях: [12; 20, с. 94–95; 26; 27, с. 157].

Зазначимо, що такий підхід є слушним та в цілому відповідає дійсності, однак фактично таку концепцію можна застосувати до розгляду особливостей функціонування багатьох економічних суб'єктів. Саме тому у процесі дослідження нами була поставлена мета при декомпозиції системи бухгалтерського обліку деталізувати складові цієї системи.

Виконаємо детальний аналіз системи бухгалтерського обліку, що представлена на рис. 1. Варто одразу зазначити, що структуризація означеної системи з ідентифікацією її складових неможлива без визначення наукового підходу до трактування самого поняття бухгалтерського обліку.

У цьому випадку систему означеного виду обліку ми розглядаємо з позицій тлумачення його сутності як професійної діяльності. На наше глибоке переконання, при дослідженні бухгалтерського обліку як науки через застосування системного підходу ми повинні були б отримати інші елементи з акцентом на теоретичні та методологічні особливості функціонування такого виду обліку.

Є декілька концепцій дослідження системи бухгалтерського обліку по відношенню до тих комплексів, де він розглядається як окрема частина значно більшого явища. Зокрема, В. М. Пархоменко стверджує, що «система бухгалтерського обліку є підсистемою національної економіки та фінансової сфери, яка функціонує і розвивається в межах історично обумовленого правового, економічного та соціально-політичного середовища, якісна визначеність якого значною мірою формується державою. Держава історично відіграє важливу роль у функціонуванні української економіки та у розвитку системи бухгалтерського обліку шляхом здійснення нормативно-правової регламентації» [18, с. 5]. Е. С. Гейєр зазначає, що «бухгалтерський облік як підсистема єдиної системи обліку є інформаційною базою, на основі якої підприємство формує звітність різного виду – фінансову, індивідуальну і консолідовану, податкову, управлінську та ін.» [5, с. 392]. На рис. 1 представлена позиція автора щодо визначення місця системи бухгалтерського обліку у загальній системі облікової діяльності.

Зокрема, вважаємо за доцільне виділяти насамперед глобальну систему бухгалтерського обліку, яка формується у результаті роботи міжнародних відповідних організацій щодо розвитку цього виду обліку у світі, у межах якої створюються підходи до гармонізації різнобічних варіантів ведення бухгалтерського обліку, розробляються теоретичні

та методичні аспекти його забезпечення. Другий рівень являє собою національну систему обліку, якій притаманні ті характерні ознаки та особливості, які відрізняють між собою системи бухгалтерського обліку різних країн та формуються під тиском політичних, економічних, соціальних, історичних чинників. Третій рівень обліку, на наше переконання, являє собою рівень уже окремо взятого суб'єкта господарювання. Зазначимо, що між другим та третіми рівнями можна ще виділити галузевий або секторальний рівень бухгалтерського обліку, який притаманний сукупності підприємств, згрупованих за певною ознакою. Наприклад, в Україні для банківських установ притаманний дещо інших порядок ведення бухгалтерського обліку, ніж для інших підприємств національного господарства. Однак все ж вважаємо, що третій рівень обліку формується на підприємстві як окремій економічній одиниці. У межах обліку суб'єкта господарювання можна виділити систему оперативного, бухгалтерського та статистичного обліку. Саме такий підхід дозволив визначити місце бухгалтерського обліку у загальній системі обліку.

Система бухгалтерського обліку розглядалася нами, як уже зазначалося, з використанням процесного підходу до його дослідження, сутність якого полягала у такому. Бухгалтерський облік, загалом, у першу чергу, це робота з інформацією про господарський стан підприємства. Саме в процесі бухгалтерського обліку можна спостерігати взаємодію між бухгалтером та означеними видами даних. Така взаємодія проходить сім основних етапів (рис. 1), хоча їх ідентифікація може бути виконана і з урахуванням інших концептуальних засад, нами використані положення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Таким чином, взаємодія бухгалтера та інформації полягає у протіканні таких процесів: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання, передача. У контексті означеного процесу і формується бухгалтерська інформація, яка надсилається користувачам таких даних, які прийнято поділяти на зовнішні та внутрішні. Зазначимо, що робота бухгалтера не відбувається хаотично, а чітко регулюється і залежить від теоретичного, методологічного, організаційного та ресурсного забезпечення, яке впливає на процес опрацювання початкових даних та перетворення їх у бухгалтерську інформацію.

З позицій підприємства і бухгалтерського обліку як професійної діяльності наповнення сутнісними поясненнями теоретичного та методологічного забезпечення суттєво відрізняється від їх трактування у

контексті дослідження бухгалтерського обліку як науки. Деякі вчені зазначають, що, наприклад, методологічне забезпечення дає можливість пізнати особливості функціонування бухгалтерського обліку та на цій основі запропонувати нові підходи до дослідження означеного виду обліку. Але у реальності такого не буває. Для бухгалтера достатньо не пізнати базові принципи бухгалтерського обліку, а лише їх розуміти та чітко виконувати. Удосконалення організаційної компоненти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві також не можна віднести до методологічних або, загалом, наукових здобутків, враховуючи, що фактично кожний бухгалтер зобов'язаний побудувати найефективнішу систему обліку майна підприємства, це його обов'язок перед власником, який його наймає, а не пошук нових наукових підходів до вирішення конкретних задач. Саме тому ми вважаємо, що з позицій підприємства теоретичне забезпечення – це формування норм, правил ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, законодавче поле регламентації здійснення бухгалтерського обліку у межах окремих суб'єктів господарювання, а методологічна основа цього виду обліку – забезпечення опису методів реалізації бухгалтерського обліку, визначення особливостей їх регламентації, ідентифікація принципів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, використання його інструментів, важелів.

Метою функціонування бухгалтерського обліку є отримання об'єктивної інформації про господарську діяльність економічного суб'єкта, яка давала б можливість аналізувати такі дані та приймати виважені, ефективні управлінські рішення щодо різнобічних аспектів його подальшої діяльності.

Отже, враховуючи визначену мету функціонування бухгалтерського обліку як окремої складної системи, для її досягнення необхідно виконати певну сукупність різнобічних завдань. Дослідивши досить вагому кількість наукових праць, на нашу думку, серед основних завдань бухгалтерського обліку варто виділити такі: отримувати своєчасну інформацію про факти господарського життя [24, с. 100]; забезпечити всеохопленість обліком усіх сфер господарської діяльності підприємства, установи, організації, що дає можливість аналізу сучасного економічного стану окремих суб'єктів та забезпечує адекватну оцінку його потенціалу; продукувати актуальну інформацію про різносторонні аспекти функціонування окремих суб'єктів господарювання, оскільки лише така інформація може забезпечити прийняття

виважених стратегічних та тактичних рішень керівництвом підприємства, установи, організації; формувати систему простих узагальнюючих показників, обчислення яких було б або загальноприйнятим, або піддавалося простому розумінню, оскільки в межах економічного аналізу всі показники пов'язані між собою, що вимагає формування такої їх системи, сутність якої розуміли б не лише бухгалтери, але і менеджери компаній різних рівнів управління; організувати дієву систему внутрішньої та зовнішньої перевірки бухгалтерської інформації на предмет її правильності, оскільки продукування таких даних безпосередньо пов'язано з працею людини, що об'єктивно підвищує можливість здійснення помилок; така перевірка може частково виконуватися у автоматичному режимі за допомогою сучасних інформаційних технологій, але реалізація перевірок фінансової звітності незалежними аудиторами повинна бути частиною системи бухгалтерського обліку з метою удосконалення та підвищення ефективності її функціонування.

Будь-який об'єкт, процес, зокрема й економічний, існує у межах нашого буття з метою, реалізація якої досягається виконанням певних функцій, тобто роботи, яку такий об'єкт покликаний виконувати. Саме сукупність функцій у своїй основі і визначає специфіку будь-якого об'єкта, його відмінності від інших подібних елементів. Наявність однакових видів робіт, що виконуються різними об'єктами, фактично завжди призводить у майбутньому до їх поєднання. Для бухгалтерського обліку як системи також притаманні свої специфічні функції, реалізація яких дозволяє їй виконувати свою роль та досягати поставленої мети. У науковій літературі існують різні підходи до ідентифікації функцій бухгалтерського обліку. Зокрема, французькі вчені висунули доктрину трьох функцій обліку: рахівничої, пов'язаної з розробкою спеціальної логіки, класифікацією об'єктів рахунків тощо; соціальної, що порівнює інтереси різних суб'єктів суспільних відносин; економічної, що дозволяє за допомогою облікової інформації здійснити управління господарськими процесами [2, с. 59]. М. Я. Яструбський та С. Л. Безручук визначають також три функції бухгалтерського обліку, а саме: інформаційну, контрольну та аналітичну [29, с. 270; 1, с. 26]. Г. В. Мисака, В. М. Шарманська ідентифікують інформаційну, контрольну та оцінювальну функції [16, с. 6]. Ю. А. Верига з колективом науковців зазначають, що основними функціями бухгалтерського обліку є контрольна, аналітична, інформаційна та планова [3, с. 21].

О. В. Лишиленко зазначає, що серед функцій бухгалтерського обліку варто виокремлювати контрольну та інформаційну [15, с. 5–6]. Отже, проведений аналіз дає підстави стверджувати про наявність багатоваріантних підходів до ідентифікації функцій бухгалтерського обліку. Проаналізувавши досить детально підходи вказаних вчених до з'ясування основних функцій означеного виду обліку, вважаємо за доцільне виділити серед них такі, що представлені на рис. 2.

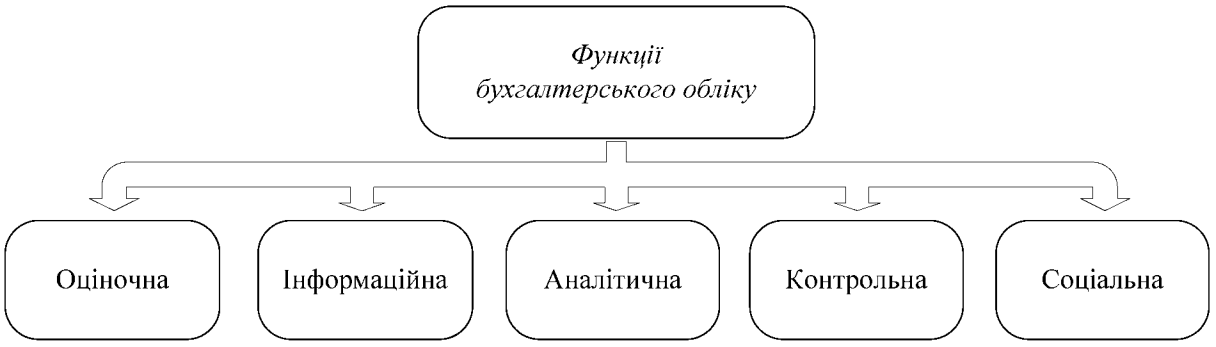


Рис. 2. Функції бухгалтерського обліку

**складено автором з урахуванням [*1, *с. 26;* 2, *с. 59;* 3, *с. 21;* 15, *с. 5–6;* 16, *с. 6;* 29, *с. 270].*

Розглянемо їх сутність більш детально.

Оціночна функція – сутність її полягає у визначенні вартості у грошовому виразі окремих матеріальних та нематеріальних об'єктів обліку. Загалом означена функція є початковою у бухгалтерському обліку, оскільки з оцінки та перенесення її на паперові носії і розпочинається опис вартості майна підприємства.

Інформаційна функція – сутність полягає у формуванні масивів різнобічних даних про економічний стан підприємства, групування різнобічної інформації, фіксації її на паперових носіях у вигляді розроблених форм, таблиць тощо.

Аналітична функція – зміст означеної функції полягає у забезпеченні можливості виконання певних аналітичних прийомів з інформацією, яка представлена у бухгалтерських документах. Використовуючи такі дані, можна досліджувати економічні особливості розвитку окремих суб'єктів господарювання, розробляти системи аналітичних показників, обчислювати інтегральні та індексні величини і характеризувати фінансовий стан підприємства з урахуванням фактору часу.

Контрольна функція – зміст її ґрунтується на можливості проведення певних контрольних дій і, на наше переконання, сутність означеної функції можна охарактеризувати через ідентифікацію таких особливостей: можливість виконувати контроль фінансового стану підприємства через порівняння показників, окремих статей фінансової звітності його поточного стану; забезпеченість порівняння фактичних показників із запланованими і на цій основі реалізації контрольних дій щодо дотримання стратегічних цілей розвитку підприємства; можливість реалізації зі сторони бухгалтерії контрольних дій щодо витрачання ресурсів підприємства іншими його підрозділами, відділами, секторами; забезпеченість реалізації контролю за діяльністю менеджменту підприємства, оцінки його ефективності зі сторони власників суб'єктів господарювання, основних інвесторів, кредиторів; за допомогою інформації бухгалтерського обліку державні органи влади мають змогу контролювати дотримання суб'єктами господарювання встановлених діючим законодавством норм, нормативів, що висуваються до окремих сфер діяльності (наприклад, банківської діяльності).

Соціальна функція – цю функцію загалом не прийнято виділяти у системі функцій бухгалтерського обліку. Проте ми цілком поділяємо думку М. С. Пушкар, який зазначає: «соціальне значення обліку полягає в попередженні зайвого ризику при прийнятті рішень щодо ділових відносин між підприємствами…» [21, с. 112]. Так, дійсно, за допомогою фінансової звітності можна спрогнозувати можливість майбутнього банкрутства суб'єкта господарювання та з урахуванням отриманих результатів уже будувати відповідну модель взаємовідносин з ним. Така ситуація забезпечує можливість партнерам покладатися не лише на репутацію компаній, яка вже склалася на певний момент, але і підтверджувати її реальними розрахунками фінансових показників, що базуються на бухгалтерській звітності.

Важливою складовою функціонування бухгалтерського обліку як окремої системи є теоретичне та методологічне обґрунтування основних принципів існування цієї системи, тобто базових правил, при дотриманні яких варто створювати та підтримувати означену систему. Принцип – це основне, вихідне положення існування певного економічного об'єкта [7, с. 31].

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінюванні та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [16, с. 7].

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначені принципи бухгалтерського обліку, що представлені на рис. 3 [9].

На наше переконання, враховуючи наукові підходи вітчизняних вчених [16, с. 7; 28, с. 514] до визначення системи принципів бухгалтерського обліку, варто також доповнити існуючу сукупність принципів (рис. 3) такими:

1) адаптованість – принцип, сутність якого полягає у адаптації системи бухгалтерського обліку до вимог діючого законодавства, вимог ринкового середовища, вимог зарубіжних інвесторів та складання за потреби фінансової звітності паралельно за положеннями національного законодавства та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

2) інформаційна прозорість – у доповнення до принципу повного висвітлення інформації, суть якого розкривається через відображення інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [9], положеннями про репрезентативність фінансової звітності підприємств, організацій, установ на офіційних сайтах компаній, інших інформаційних ресурсів, які надають можливість вільного доступу до такої інформації;

3) вчасність – принцип функціонування системи бухгалтерського обліку, відповідно до якого інформація про господарську діяльність підприємства повинна готуватися та, головне, оприлюднюватися вчасно, що забезпечує її актуальність та доречність при використанні таких даних під час підготовки аналітичних матеріалів;

4) документованість – вся система бухгалтерського обліку повинна будуватися на засадах документування різнобічної управлінської інформації через встановлену систему звітів, різних форм та інших видів узагальнення даних про діяльність суб'єктів господарювання; варто враховувати, що частина таких форм встановлена діючими законодавчими нормами, яких необхідно дотримуватися;

5) відповідальності – у межах системи бухгалтерського обліку варто пам'ятати про відповідальність перед законом у разі порушення норм діючого законодавства при складанні фінансової звітності, навмисного відображення неправдивої, або частково не відповідаючої дійсності інформації, що може призвести до штрафних санкцій від органів державної влади та до додаткових витрат економічних суб'єктів;



Рис. 3. Принципи бухгалтерського обліку

**складено автором на основі [9].*

6) врахування специфіки діяльності – система бухгалтерського обліку різнобічних підприємств відрізняється залежно від специфіки виробничої діяльності, саме врахування особливостей функціонування окремих суб'єктів господарювання, об'єктивних вимог до складання їх фінансової звітності, що продиктовані важливістю отримання такої інформації для подальшого розвитку означених суб'єктів, повинні бути обов'язково враховані при створенні системи бухгалтерського обліку.

Економічний розвиток будь-якої країни залежить від ряду різнорідних чинників, які мають властивість прямо або опосередковано впливати на економічні процеси та визначати загалом розвиток окремих галузей та секторів національного господарства. Система бухгалтерського обліку є одним з таких факторів.

Формування ефективної системи бухгалтерського обліку дозволяє отримувати якісні показники господарської діяльності та приймати виважені та обдумані управлінські рішення. Саме означена система забезпечує менеджмент суб'єктів господарювання, їх власників, зовнішніх користувачів дійсно важливою інформацією щодо поточного економічного, фінансового стану окремого підприємства. Відповідно, система бухгалтерського обліку, особливості її побудови у межах суб'єкта господарювання відіграє важливу роль у його ефективному,

раціональному розвитку. Така ситуація вимагає звернення уваги на функціонування системи бухгалтерського обліку та визначення сукупності тих чинників, від впливу яких і залежить ефективність означеної системи.

Система бухгалтерського обліку є динамічною системою, яка постійно перебуває у стані розвитку. Відповідно, перехід означеної системи на якісно новий рівень залежить від можливості протидіяти негативним чинникам, які завжди виникають у межах ринкової економіки, та здатності адаптуватися і ефективно використовувати позитивні аспекти, що можуть утворюватися у процесі функціонування зазначеного виду обліку. Ідентифікації базових чинників розвитку бухгалтерського обліку є також важливим елементом реформування самої означеної системи як у межах країни, так і на окремих підприємствах, установах та організаціях. Саме тому, на наше переконання, дослідження сукупності факторів, що мають вплив на розвиток бухгалтерського обліку, повинно базуватися на застосуванні дворівневого підходу: ідентифікація макрочинників та визначення факторів мікрорівня. З огляду підприємства таку градацію можна загалом представити як фактори ендогенного характеру, тобто ті, що виникають у межах окремих суб'єктів господарювання, та чинники екзогенного впливу, що діють на систему бухгалтерського обліку ззовні. Саме означені положення були нами покладені в основу систематизації факторів впливу на систему бухгалтерського обліку з урахуванням українських реалій.

Досить значні напрацювання вже на сьогодні є у науковому просторі щодо вивчення факторів організації бухгалтерського обліку на підприємстві, які, на наше переконання, також є вагомою частиною процесу ідентифікації та дослідження чинників розвитку означеного виду обліку. Зокрема, О.В. Качмар пропонує всі фактори організації бухгалтерського обліку у межах суб'єкта господарювання розподіляти на об'єктивні та суб'єктивні [11]. Подібного підходу дотримується і Т. Слизько, яка, досліджуючи питання розвитку бухгалтерського обліку в інституційному середовищі та існуючі концептуальні засади щодо ідентифікації чинників означеного середовища, що впливають на розвиток облікової системи, зазначає: існуючі чинники інституційного середовища, що впливають на облікову систему, можна поділити на чинники суб'єктивного й об'єктивного характеру. Перші залежать від конкретних осіб (суб'єктів), що представлені у складі інституцій

та організацій. Другі – не залежать, оскільки відображають об'єктивні зміни у об'єктах, предметі обліку, категоріях обліку. І ті, й інші пов'язані з управлінням та регулюванням окремих галузей, економічних та суспільних відносин [23, с. 89].

О. А. Лаговська у контексті аналізу факторів впливу на побудову бухгалтерського обліку в умовах вартісно-орієнтованого управління пропонує розподіляти їх на чинники зовнішнього та внутрішнього середовища [14, с. 116]. Досліджуючи теоретичні аспекти функціонування облікової політики на підприємстві, С. В. Зеленко застосовує системний підхід до їх дослідження та за його допомогою здійснює класифікацію таких чинників, ранкуючи їх за сукупністю певних ознак, до яких автор відносить такі: за місцем виникнення, за часом дії, за змістом [10, с. 81]. Отже, враховуючи наявні підходи до дослідження факторів розвитку бухгалтерського обліку, їх багатоаспектність, вважаємо за доцільне запропонувати авторський погляд щодо ідентифікації таких чинників та визначення особливостей їх впливу на означену систему.

Насамперед зазначимо, що важливою передумовою вивчення чинників розвитку бухгалтерського обліку є вектор самого дослідження. Враховуючи, що система бухгалтерського обліку являє собою сукупність різнобічних елементів, які взаємодіють між собою у процесі акумуляції, вимірювання, реєстрації, фіксації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про різнобічні аспекти функціонування підприємств, яка взаємодія із зовнішнім середовищем, насамперед, різноманітними користувачами такої інформації (фінансово-кредитні установи; інвестори; державні органи влади; постачальники; споживачі, клієнти; аудитори; громадські організації; саморегулівні організації; кредитні та інші рейтингові агентства; засоби масової інформації; власники (засновники та учасники); топ-менеджери (керівники); робітники; службовці), то означену систему варто розглядати з позицій її сутності та мети наукового дослідження. Якщо її аналізувати як макроекономічну систему, складову національної економіки країни, то, відповідно, і сукупність факторів визначення розвитку такої системи буде базуватися на специфічних принципах її формування. Подібну ситуацію можна спостерігати розглядаючи чинники розвитку бухгалтерського обліку з позицій складової управлінської системи окремого підприємства, тобто з точки зору дослідження означеного виду обліку на мікрорівні. Все це обумовлює висновок, що першочерговим

завданням дослідження факторів розвитку бухгалтерського обліку є визначення напряму вивчення системи бухгалтерського обліку. У межах означеної системи ми аналізуємо систему бухгалтерського обліку з позицій її вивчення як частини процесу управління окремим суб'єктом господарювання. З урахуванням цього акцентуємо увагу на факторах, що визначають розвиток, тобто якісний перехід з одного рівня на інший, системи бухгалтерського обліку підприємства. На рис. 4 наведена схема систематизації чинників, які, на наше переконання, найбільший мають вплив на функціонування означеної системи у межах окремого економічного суб'єкта.

Проаналізуємо наведену їх сукупність детальніше, звертаючи увагу на визначення особливостей впливу окремих із них на систему бухгалтерського обліку. Одразу зазначимо, що, на наше переконання, найбільш доцільно всі чинники розподілити на дві групи: ендогенні, тобто ті, що формуються у межах окремого підприємства, і екзогенні, – ті, що створюються зовнішнім середовищем по відношенню до бухгалтерського обліку як окремої складної системи. Відповідно, ендогенні фактори підлягають корекції, нівелюванню, зниженню їх рівня впливу на функціонування суб'єкта господарювання у межах його діяльності через застосування різнобічних заходів та методів управління. Вплив екзогенних чинників можна лише передбачити та зменшити, оскільки їх формування не залежить від самого підприємства, а є наслідком, як правило, загальних економічних, політичних та соціальних процесів, що відбуваються у суспільстві.

Зауважимо, що вважаємо за доцільне серед екзогенних факторів виокремлювати дві групи: національні та глобальні. На наше переконання, у сучасному світі, у якому відбуваються процеси економічної співпраці, досить відчутним є вплив світових тенденцій розвитку фактично у всіх сферах життєдіяльності людини, а особливо економічної складової. Саме тому, залучаючи іноземні інвестиції до підприємства, його власники обов'язково стикатимуться з необхідністю вивчення та застосування у межах свого суб'єкта господарювання системи міжнародних стандартів, які є загальноприйнятими у тих країнах, де перебуває інвестор або материнська компанія. Такі інтеграційні процеси впливають на розвиток системи бухгалтерського обліку окремого підприємства і повинні бути ідентифікованими та врахованими їх власниками при виході на зовнішні ринки капіталу.

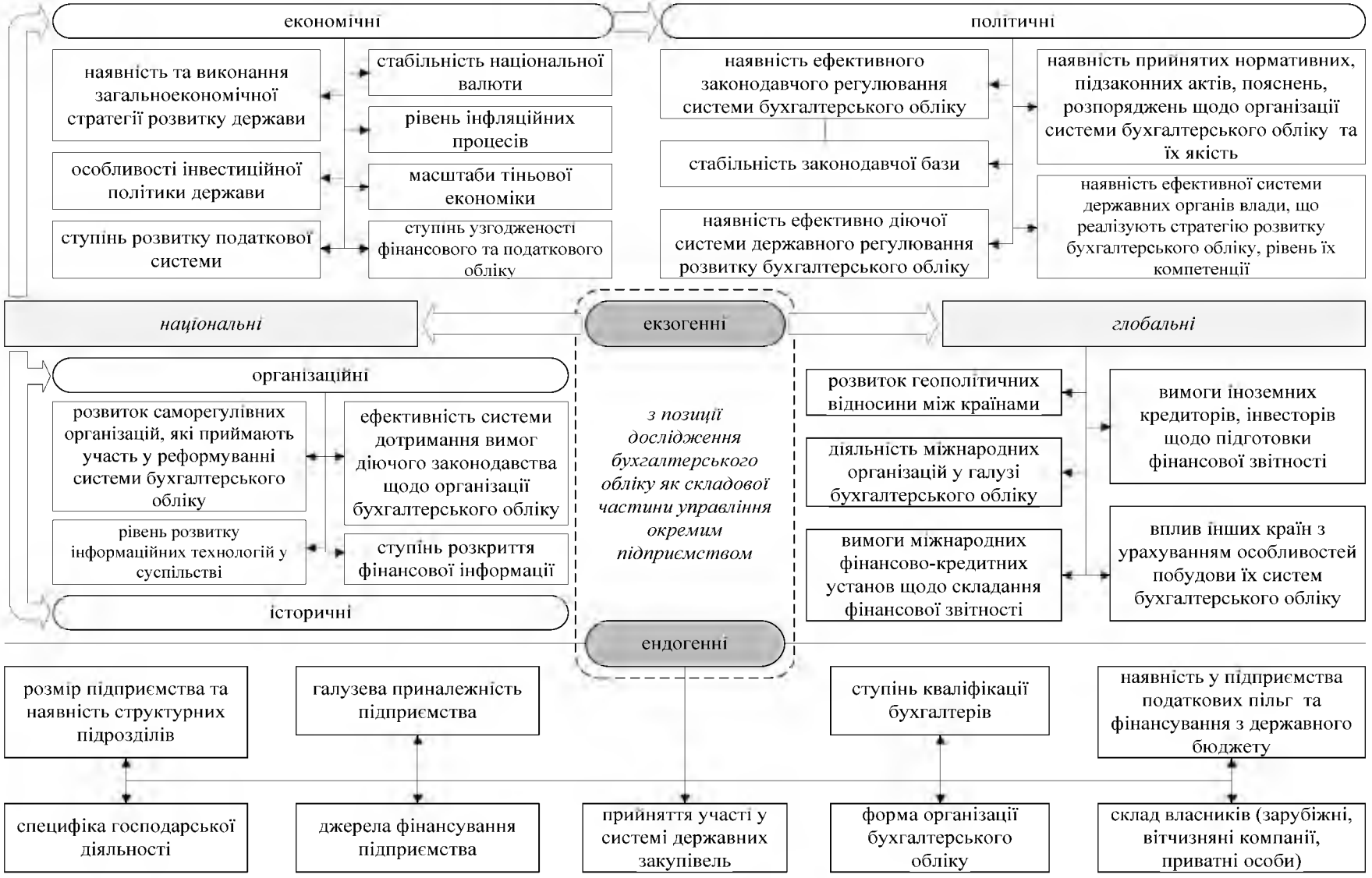


Рис. 4. Фактори впливу на функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства

**складено автором на основі [6, с. 85–92; 7, с. 55–56; 8, с. 92; 13, с. 214; 17, с. 106–107; 19, с. 72].*

Розглянемо більш детально окремі види факторів ендогенного та екзогенного характеру. Серед групи ендогенних чинників ми виділили ті, які безпосередньо утворюються на підприємстві і на які можна впливати з позиції його власників або топ-менеджерів. Вважаємо за доцільне розкрити сутність такого фактора, як форма організації бухгалтерського обліку. Насамперед зміст цього чинника ми розглядаємо через вибір власниками підприємства механізму ведення бухгалтерії.

Зокрема, загалом можуть бути такі варіанти: організація системи бухгалтерського обліку на підприємстві, формування бухгалтерії як структурного підрозділу, створення відповідних штатних посад, тобто формування власної системи реалізації бухгалтерського обліку; залучення додаткових зовнішніх експертів на договірних основах до ведення бухгалтерського обліку без створення відповідних структурних підрозділів; використання аутсорсингу та повна передача функцій щодо реалізації облікової роботи сторонній організації та її працівникам на договірній основі.

Отже, форма організації системи бухгалтерського обліку у межах підприємства відіграє ключову роль у створенні такої системи. Варто зазначити, що позитивні та негативні аспекти впровадження притаманні будь-якому варіанту вибору створення означеної системи. Тому власники самостійно повинні вирішувати це питання, враховуючи специфіку свого бізнесу та економічну доцільність при створенні системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Важливе місце у системі факторів впливу на функціонування системи бухгалтерського обліку належить чинникам макроекономічного характеру, до яких, насамперед, прийнято відносити рівень інфляції в країні, стабільність національної грошової одиниці, рівень валового внутрішнього продукту. Особливої важливості з позиції розвитку бухгалтерського обліку набувають такі фактори, як рівень інфляції та стабільність національної валюти. Це обумовлено необхідністю здійснення переоцінки майна підприємства при незадовільній економічній ситуації в країні. Особливо означені чинники є вкрай важливими для підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та мають партнерів, інвесторів в інших країнах світу.

Отже, проведене дослідження дало змогу виконати теоретичне обґрунтування положень системи бухгалтерського обліку в Україні.

Зокрема, у межах вивчення теоретичних засад системи бухгалтерського обліку проаналізовані основні підходи до визначення його сутності як науки та професійної діяльності. Застосовано системний підхід до вивчення означеного виду обліку, у межах якого ідентифіковано основні елементи системи бухгалтерського обліку, до яких віднесено інформацію про господарський стан підприємства, бухгалтерів, бухгалтерський процес, теоретичне, методологічне, організаційне та ресурсне забезпечення реалізації бухгалтерського процесу. Також проаналізовано основні функції бухгалтерського обліку, до складу яких віднесено такі: оціночна, інформаційна, аналітична, контрольна, соціальна, розкрито їх сутність. У системі принципів бухгалтерського обліку, що вже склалася на сьогодні та деталізована у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнято виділяти такі принципи: обачність, повне вивільнення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Означену сукупність автором було розширено такими принципами: адаптованість, інформаційна прозорість, вчасність, документованість, відповідальність, врахування специфіки діяльності.

Крім того, теоретичні засади функціонування системи бухгалтерського обліку були поглиблені через дослідження факторів, що впливають на розвиток означеної системи. Зокрема, було ідентифіковано такі чинники та виконано їх систематизацію. Зокрема, всі фактори були розподілені на дві загальні групи: ендогенні та екзогенні. У свою чергу, екзогенні фактори були розподілені на такі категорії: глобальні та національні чинники. Серед групи національних чинників виділено такі підгрупи: економічні, політичні, організаційні та історичні передумови.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безручук С. Л. Напрями удосконалення методики викладання бухгалтерського обліку студентам економічних спеціальностей / С. Л. Безручук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63). – С. 25–28.

2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир: ІІІ «Рута», 2003. – 512 с.

3. Бухгалтерський облік: навч. пос. / [за заг. ред. Ю. А. Вериги]. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 396 с.

4. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.

5. Гейєр Е. С. Вплив податкового законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності на національну систему бухгалтерського обліку / Е. С. Гейєр // Збірник «Торгівля і ринок України». – 2012. – Випуск 33. – С. 386–392.

6. Гонта О. І. Політика транснаціоналізації економіки регіонів: теорія, методологія, практика: [монографія] / О. І. Гонта. – Чернігів: Чернігівський ЦНТЕІ, 2008. – 496 с.

7. Гонта О. І. Формування комплементарної інвестиційної політики України: виклики глобалізації та вимоги економічної безпеки: [монографія] / О. І. Гонта, М. В. Дубина, Д. С. Пілевич. – Чернігів, 2013. – 184 с.

8. Ільчук В. П. Кластерна стратегія розвитку економіки регіону: [монографія] / В. П. Ільчук, І. О. Хоменко, І. В. Лисенко. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – 367 с.

9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14

10. Зеленко С. В. Системний підхід до факторів впливу на процес формування облікової політики / С. В. Зеленко // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (2). – С. 77–85. – (Серія : Облік і фінанси).

11. Качмар О. В. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві [Електронний ресурс] / О. В. Качмар // Ефективна економіка. – 2014. – № 9. – Режим доступу: http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=eng&z=3367

12. Корягін М. В. Системний та процесний підходи до вивчення бухгалтерського обліку та його методології [Електронний ресурс] / М. В. Корягін // Вісник Дніпропетровського університету. – 2013. – Т. 21, вип. 7 (4). – С. 223–229. – (Серія: Економіка). – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vdumov_2013_21_7(4)__36.pdf

13. Кузь В. І. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання / В. І. Кузь // Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. – 2013. – Вип. 2. – С. 207–215. – (Серія: Економічні науки).

14. Лаговська О. А. Ідентифікація факторів впливу на побудову бухгалтерського обліку в умовах вартісно-орієнтованого управління / О. А. Лаговська // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (13). – С. 114–120.

15. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [підручник] / О. В. Лишиленко. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2009. – 670 с.

16. Мисака Г. В. Бухгалтерський облік: [навч. пос.] / Г. В. Мисака, В. М. Шаманська. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 400 с.

17. Панченко О. І. Регіональні аспекти розвитку страхового ринку України / О. І. Панченко, М. В. Дубина // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2009. – № 38. – С. 102–115.

18. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативно-правове забезпечення: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / В. М. Пархоменко / Ін-т аграр. екон. УААН. – К., 2002. – 19 с.

19. Пікуліна Н. Ю. Тенденції розвитку інформаційних технологій, що застосовуються в бухгалтерському обліку, аудиті та внутрішньому контролі / Н. Ю. Пікуліна, Л. А. Шило // Проблеми економіки транспорту. – 2013. – Вип. 6. – С. 68–75.

20. Пушкар М. С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища [Електронний ресурс] / М. С. Пушкар // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5. – С. 92–96.

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

22. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К.: Центр навчальної літератури, 2013. – 688 с.

23. Слизько Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі / Т. Слизько // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 3. – С. 84–93.

24. Сморжанюк Т. П. Історія облікової науки / Т. П. Сморжанюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 3. – С. 97–101.

25. Сопко В. В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / В. В. Сопко. – 2001. – 353 с.

26. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)» / Л. В. Чижевська. – Київ, 2007. – 42 с.

27. Шамота Г. М. Основи удосконалення організації бухгалтерського обліку у сучасних умовах господарювання / Г. М. Шамота / Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ: Герда, 2013. – Т. 1. – С. 154–166.

28. Яструбецька Л. Проблеми та перспективи удосконалення системи податкового обліку в Україні / Л. Яструбецька // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 511–516.

29. Яструбський М. Я. Розвиток обліку в Україні в контексті міжнародних інтеграційних процесів / М. Я. Яструбський // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2012. – № 721. – С. 269–274.

Р. Е. Островерха,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ПЕРЕДУМОВИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

Пошук шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку – одна з ключових проблем, що постають як перед практиками, так і перед науковцями. Виникнувши у глибоку давнину, бухгалтерський облік з того часу став фундаментальною «потребою держави та осіб, зайнятих виробництвом та обміном», а тому «супутником людства на усіх етапах його еволюції» [1, с. 9]. Це зумовлюється призначенням бухгалтерського обліку відображувати фінансово-господарську діяльність з метою формування інформації для управління: «Бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, на продукт для управління. Таким продуктом є готова до споживання інформація» [2, с. 12]. Причому «…інформація [обліку] після певного переформатування складає основу інформаційного забезпечення управління економікою як на мікро-, так і на макрорівнях» [3, с. 19]. Використання облікової інформації для управління не лише бізнес-структурами, але й економічною системою країни у цілому засвідчує стратегічну роль бухгалтерського обліку у створенні передумов для економічного зростання та зумовлює необхідність пошуку нових парадигм обліку як основи для розробки плідних стратегій його вдосконалення: «Проблемам вдосконалення теорії, методології, методики і організації бухгалтерського обліку при розширенні глобалізації і уніфікації світової економіки необхідно приділяти постійну увагу всім ученим і фахівцям, що займаються економічними дослідженнями» [4, с. 33].

Дослідженню проблем, пов’язаних з удосконаленням організації обліку, присвячені роботи таких провідних українських вчених: П. С. Безруких, М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, В. П. Завгороднього, Ю. Я. Литвина, Л. Г. Ловінської, А. М. Кузьмінського, М. С. Пушкаря, С. В. Свірко, В. В. Сопка, О. Д. Шмігеля. Вони також стали предметом дисертаційних досліджень багатьох науковців, зокрема, О. П. Войналович, А. П. Дикого, О. В. Коваленко, В. В. Лангазової, І. І. Стеціва.

Проте ряд теоретичних і практичних аспектів організації обліку, зокрема, окремі питання, пов'язані із визначенням змісту складових організації обліку; пошуком шляхів вдосконалення облікового процесу, методів і способів реєстрації та групування облікової інформації, а також організації аналітичного і синтетичного обліку, адаптованих до потреб управління, залишаються дискусійними, а тому потребують подальших досліджень.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку з метою зростання ефективності облікової інформації та її корисності у процесі використання для управління і прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Пошуки шляхів вдосконалення організації обліку вимагають розвитку і вдосконалення теоретичних засад бухгалтерського обліку, передусім у напрямі пізнання об'єктивних засад його побудови та функціонування, його взаємозв'язку із розвитком економіки та трансформацією інформаційних потреб користувачів, законів і закономірностей, осмислення особливостей бухгалтерського обліку, напрямів його вдосконалення.

У підходах до удосконалення організації бухгалтерського обліку потрібно виходити з його сутності та внутрішнього змісту. Характеризуючи бухгалтерський облік, у його складі виділяють три частини: «1) семантику, 2) синтаксис, 3) прагматику» [1, с. 14], а також три рівні: «перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний» [5, с. 42]. Одночасно підкреслюється, що ці складові формують систему: «Бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певної форми і змісту, які взаємопов'язані між собою і об'єднані регуляторною взаємодією» [6 с. 17]. Зустрічаються і більш розлогі тлумачення, у яких складові обліку наводяться у більш деталізованому складі разом із взаємопов'язаними елементами: «У сучасних умовах бухгалтерський облік – це цілісна система знань – наука, теорія і практика, яка виконує у суспільстві власну функцію. Усі його складові тісно взаємопов'язані між собою та інтегровані. Наука виробляє плідні теорії, на яких базується практика. Для того щоб бухгалтерський облік міг виконувати власну роль (функцію) «мови бізнесу», його побудова повинна відповідати загальновизнаним у світовій практиці принципам. Їх взаємозв'язок формує бухгалтерський облік як процес, його методологію та систему

організації» [7, с. 32]. Структура бухгалтерського обліку представлена на рис. 1.



Рис. 1. Структура бухгалтерського обліку (розроблено автором)

Аналіз наведених визначень свідчить, що основними визначальними характеристиками бухгалтерського обліку є складна багаторівнева побудова, яку формує сукупність взаємопов'язаних елементів (складових) і яка базується на наукових принципах. Визнання бухгалтерського обліку багаторівневим системним утворенням визначає концептуальні засади його розвитку та окреслює напрями пошуку шляхів його вдосконалення. Їх суть полягає у необхідності застосування системного підходу до формування його складових, забезпечення їх взаємозалежності та взаємозв'язку, гармонізації з системою обліку та особливостями діяльності суб'єктів господарювання; базування на системі раціональних принципів та врахування інших факторів.

Для детальної характеристики бухгалтерського обліку потрібно встановити зв'язки, що існують з його складовими, та визначити їх взаємний вплив. Відмінності у складі елементів бухгалтерського обліку як системного утворення є наслідком різних підходів до формування їх складу, при цьому принципові суперечності серед вчених відсутні. Тлумачення бухгалтерського обліку, з одного боку, як науки, а з іншого – як практичної діяльності дозволяє встановити вплив науки

на практику та залежність між ними. З одного боку, практика вимагає розвитку науки, її постійного адаптування до умов навколишнього середовища, що постійно змінюються. З іншого боку, лише базування на наукових засадах забезпечує ефективне функціонування системи бухгалтерський обліку.

Не суперечить системному підходу до пізнання сутності бухгалтерського обліку його тлумачення як єдності протиріч: «Бухгалтерський облік, з одного боку, є інструментом державного регулювання, а з іншого – його об'єктом» [8, с. 40]. Воно засвідчує, що функціональна ефективність бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від ефективності управління самою системою обліку, вибору її елементів та їх сутнісного наповнення.

Дослідження структури бухгалтерського обліку показало, що він у цілому є елементом системи вищого порядку, тоді як його складові (методологія, методика та практика) є системами нижчого порядку. У кожної з них є власне призначення і власні функції у системі обліку, але функціонування системи обліку є результатом взаємодії всіх її складових та рівнів. Методологія і методика визначають зміст методів, прийомів і способів обліку, його концептуальні засади і основоположні принципи. Прагматика є системою правил, що забезпечують практичну реалізацію методики і методології, тобто системою заходів, спрямованих на практичне функціонування бухгалтерського обліку. До них належать вибір раціональної структури апарату бухгалтерії, способи ефективної побудови та заповнення облікових регістрів, шляхи використання обчислювальної техніки [1, с. 14]. Методологія обліку визначає принципи, методи та прийоми оцінки та обліку, а тому є основою інтерпретації інформації щодо господарських операцій і підґрунтям організації обліку: «Методичне і методологічне забезпечення визначають зміст і порядок функціонування інших елементів системи – облікового процесу і праці персоналу, задіяного у ньому» [8, с. 11]. Вплив методології на організацію обліку полягає у тому, що із можливого переліку методичних і технічних прийомів обираються методи, способи і прийоми, найбільш адаптовані до специфіки обліку кожного об'єкта господарювання та визначені нормативними документами – П(С)БО: «Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки» [8, с. 40], а «методологія обліку є відправним

моментом для моделювання технологічного процесу отримання інформації» [5, с. 46].

Виходячи із принципів системності вдосконалення бухгалтерського обліку як складної багаторівневої системи можливе лише шляхом гармонійного та узгодженого вдосконалення усіх його складових. Суспільні трансформації, що відбуваються в країні, супроводжуються запровадженням елементів ринкової економіки, наданням суб'єктам господарювання самостійності у прийнятті управлінських рішень, перекладанням на них відповідальності за результати діяльності. Вони потребують не лише створення нових методологічних засад бухгалтерського обліку, адаптованих до ринкового механізму, але й запровадження сучасних, ефективних методів і способів облікової роботи: «Оскільки якість інформації залежить від системи її збору, обробки, тому удосконалення самої методології обліку не вирішить усіх проблем» [5, с. 24]. При цьому «на перший план виходять питання удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації» [3, с. 19], тобто питання вмілої або раціональної організації обліку.

У зв'язку з цим важливо визначити сутність та підходи щодо раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а також визначити фактори, що впливають на цей процес. На думку вчених, «найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку» [9, с. 302]. Згідно з цим визначенням раціональною вважається така організація обліку, яка забезпечить найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку, тобто буде сприяти зростанню його функціональної ефективності. З іншої точки зору, «запорукою ефективного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система бухгалтерського обліку, є раціональна її організація, яка забезпечить виконання поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань» [10, с. 64]. У цьому визначенні раціональність організації обліку пов'язують з виконанням поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань, тобто із забезпеченням цілей, поставлених суб'єктами управління перед системою обліку. Наступне визначення деталізує організацію обліку як сукупність елементів і заходів та підкреслює їх цільовий вибір: «Раціональною організацією бухгалтерського обліку буде така система елементів та заходів, які є найбільш оптимальними для побудови облікового процесу з метою отримання достовірної, своєчасної та корисної для управління інформації

про діяльність підприємства і здійснення контролю за ефективністю використання виробничих ресурсів» [11, с. 2]. Отже, основою пошуку шляхів вдосконалення організації обліку є ідентифікація її сутності, визначення її об'єктів та елементів, встановлення їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

О. Д. Шмігель під організацією обліку розумів «цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку, а також робочих процесів збору первинної обліково-економічної інформації, її обробки, узагальнення і отримання відомостей, необхідних для управління підприємством. Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає певний порядок документування процесів і операцій, обробку первинної інформації в найкоротші терміни і з найменшими витратами праці і коштів» [12, с. 9]. Вчений у визначення організації обліку включив питання методології, чим підкреслив залежність між нею та технікою і методикою обліку, чим розширив предмет організації обліку. Незважаючи на те, що це були витоки наукових досліджень у галузі організації обліку, визначення О. Д. Шмігеля можна вважати найбільш повним і вичерпним, а його підходи до розуміння завдань цієї науки набагато випередили сучасні надбання і окреслили напрями наукових досліджень та практичних впроваджень у цій сфері.

При визначенні сутності організації обліку підкреслювалась необхідність наукового обґрунтування її складових: «Організація обліку – це науково-обґрунтована сукупність умов, за якою найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і збереження бухгалтерської інформації в умовах оперативного контролю за правильним використанням засобів на підприємстві» [13, с. 12]. Продовжуючи цю тему, вказували на методологічне забезпечення як невід'ємну складову організації обліку: «Методологічне і методичне забезпечення визначають зміст і порядок функціонування інших елементів системи – облікового процесу і праці персоналу, задіяного у ньому, тому їх слід вважати невід'ємним елементом організації обліку. Як відомо, система – це цілісна сукупність взаємопов'язаних між собою елементів, тому без методологічного забезпечення система обліку існувати не може» [8, с. 11]. Незважаючи на визнання методологічного забезпечення основою організації обліку, дослідження його складових не проводились, не були конкретизовані його елементи, а пропозиції щодо їх формування не надавались, тому їх дослідження є предметом подальших наукових пошуків.

Суттєво відрізняється від попередніх підхід до організації обліку як до складної багаторівневої системи: «…основними вузлами облікової системи є механізм обліку (мета, предмет, метод), система у статиці (структура, кадри, техніка) і система у динаміці (процеси). Таким чином, сутність організації обліку полягає у цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури і процесів обліку» [14, с. 7–8]. Розвиваючи системний підхід до організації обліку, В. В. Сопко звертає увагу на необхідність її упорядкування у просторі і часі, а її сутність «… полягає у цілеспрямованому впорядкуванні і удосконаленні механізму, структури і процесів обліку», а також в «упорядкуванні частини вузлів (елементів) системи», тому «організація бухгалтерського обліку» може означати або «організацію їх як систем», або «організацію їх функціонування (управління ними) у часі та просторі» [15, с. 7–8]. Особливістю цих визначень є визнання необхідності цілеспрямованого підходу до організації обліку, а також характеристика організації обліку з різних точок зору. Так, тлумачення її системою вказує на важливість виділення окремих елементів як об'єктів організації, а бачення процесом – на необхідність організації функціонування її механізму, тому між ними немає протиріччя: «Фактично усі ці три підходи є взаємодоповнюючими і абсолютно не суперечать один одному» [8, с. 8].

Цілеспрямованість організації обліку та її підпорядкування певній меті визнаються важливою характеристикою і у подальших дослідженнях: «Організація обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства зі створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів» [6, с. 41]. На необхідність упорядкування облікової роботи як основного призначення організації обліку звертають увагу і в інших визначеннях, але мету звужують до потреб ведення бухгалтерського обліку: «Організація бухгалтерського обліку – це сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства та бухгалтер за дорученням власника з метою забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства» [16, с. 7].

Організацію обліку також визначають «як сукупність умов та цілеспрямованих процесів, дій, розрахунків щодо вибору методики і техніки обліку, пов'язаної економічними інтересами групи осіб, які спільними зусиллями перетворюють інформацію у логічну систему

показників з метою використання її у відповідних цілях, з урахуванням особливостей функціонування суб'єктів господарювання» [17, с. 7]. Як видно з цього визначення, автор зосереджує увагу не лише на необхідності підпорядкування організації обліку інтересам менеджменту підприємства, а також на її адаптування із особливостями діяльності суб'єктів господарювання, що, безумовно, є плідним напрямом пошуку шляхів вдосконалення організації обліку та зростання його ефективності як інформаційної системи.

А. Ш. Маргулис у своїх визначеннях конкретизував і деталізував складові організації обліку, розуміючи під нею «…систему документування операцій і документообігу, встановлення графіка облікових робіт, тобто правил і термінів надання і обробки первинних документів і внутрішньовиробничої звітності, побудови плану рахунків і вибір форми рахівництва; систему узагальнення рахункових записів, контролю за здійсненням господарських операцій, забезпечення підприємства обґрунтованими нормативами і кошторисами витрат, нормами запасів оборотних засобів і плановими калькуляціями; побудову облікового апарату і визначення виконуваних ним функцій при централізації обліку у виробничих об'єднаннях (комбінатах, підприємствах), а в окремих випадках – децентралізацію його по цехах великих заводів» [18, с. 15]. У наведеному визначенні деталізовано складові організації обліку, які формують обліковий процес та працю облікового апарату.

Але зустрічаються визначення, у яких об'єктом організації обліку є лише обліковий апарат: «Організація бухгалтерського обліку включає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату» [5, с. 33]. На нашу думку, оскільки облікова інформація формується у процесі її збирання, обробки та узагальнення, то невід'ємною складовою організації обліку є організація здійснення саме облікових операцій, тобто функціонування облікового процесу.

Узагальнюючи наведені визначення та виходячи із сутності одного із ключових понять економічної теорії – «організація» (від франц. organization, від лат. organizo – надаю упорядкованого вигляду, улаштовую), можна визначити, що організація обліку – це сукупність цілеспрямованих методів, способів та прийомів, що забезпечують

створення, функціонування, упорядкування та постійне вдосконалення системи бухгалтерського обліку. Організацію обліку також можна розглядати як функцію управління обліковим процесом та роботою апарату бухгалтерії, що здійснюється відповідно до нормативно-правового забезпечення, базується на методологічних засадах та гармонізує з ринковим механізмом господарювання та специфічними особливостями суб'єкта підприємницької діяльності. Передумовою комплексного підходу до вдосконалення організації обліку є уточнення складу його об'єктів (табл. 1).

Таблиця 1

Складові та об'єкти організації бухгалтерського обліку

Об'єкти організації обліку	Автор
Облікові номенклатури і носії облікової інформації, документообіг, технологія облікового процесу, обліковий апарат	О. Д. Шмігель
Обліковий, контрольний і аналітичний процеси; праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; забезпечення обліку, контролю і аналізу, розвиток обліку, контролю і аналізу	А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко
Обліковий апарат. Облікова політика. Форма організації бухгалтерії	Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун
Структура бухгалтерії, система обробки інформації, розробка інструкцій, внутрішніх стандартів, способи ведення обліку, діяльність бухгалтерського апарату	М. С. Пушкар
Організація праці бухгалтера, його правовий статус. Техніка ведення бухгалтерського обліку. Організація внутрішньогосподарського контролю в частині бухгалтерського контролю. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	О. П. Войналович
Обліковий, контрольний і аналітичний процеси; праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; методологічне і методичне забезпечення обліку, контролю і аналізу	Л. Г Ловінська
Обліковий процес. Апарат бухгалтерії. Нормативно-правове забезпечення. Облікова політика	Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейєр, О. А. Наумчук, І. О. Власова
Об'єкти як господарські факти; обліково-аналітичний процес; контроль; обліково-економічні підрозділи; праця виконавців облікових робіт	І. І. Стецiв

Складено за [12, с. 7–8; 6, с. 32; 5, с. 46; 16, с. 8; 8, с. 12; 19, с.16; 17, с. 9].

Отже, основними об'єктами організації обліку, а тому основними напрямами його вдосконалення є функціонування облікового процесу, робота апарату бухгалтерії, забезпечення та розвиток обліку.

Одним з основних критеріїв, що визначають раціональність організації обліку, є її побудова на наукових принципах: «Процеси організації бухгалтерського обліку відбуваються на основі відповідних теоретичних засад, основними з яких вважаються принципи організації бухгалтерського обліку» [20 с. 218]. Під принципом (від лат. principium – начало або основа) розуміють вихідне базисне положення, яке визначає усі наступні твердження, що з нього витікають [1, с. 30]. Особливості організації обліку потребують одночасного застосування принципів різних наук (бухгалтерського обліку, менеджменту, зокрема менеджменту персоналу) (табл. 2).

Таблиця 2

Принципи організації бухгалтерського обліку

Принципи	Автор
Цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджуючого відображення, системоутворюючих відносин, адаптивності, паралелізму, ритмічності, прямо плинності	А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко
Механізація обліку. Економія часу. Економія праці. Скорочення термінів. Безпечність а) самоконтроль, б) ревізія. Чіткість.	Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун
Принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення, відповідності методів і процедур управлінського обліку цілям та завданням управління; єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень	О. Фоміна
Цілісності, всебічності, динамічності, адаптивності, пропорційності	Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейєр, О. А. Наумчик, І. О. Власова

Складено за [15, с. 11–16; 6, с. 47; 21, с. 75–76; 19, с. 20].

На нашу думку, особливої уваги заслуговують принципи, формульовані Я. В. Соколовим [1, с. 30–41]. Найбільш узагальнюючим принципом організації обліку є принцип цілісності. Відповідно до нього облікові показники повинні бути єдиною системою взаємопов'язаних елементів, що гармонізують між собою та взаємозумовлюють

одне одного; ця система завдається потребами управління. Інформація, яка не впливає на прийняття рішень, є зайвою і у системі обліку не відображується [1, с. 31]. Принцип цілісності реалізується у подвійному записі, у взаємопов'язаному відображенні господарських операцій на кореспондуючих рахунках бухгалтерського обліку та у балансовому узагальненні залишків на рахунках, що не закриваються. Отже, згідно з принципом цілісності облікова інформація повинна бути оптимальною за обсягами, структурою та змістом. Вони визначаються лише потребами управління. Не суперечить сутності цього принципу принцип доцільності: «Організація обліку повинна підпорядковуватись не оперативності, аналітичності і точності обліку, як це прийнято у традиційній бухгалтерії, а принципу доцільності. Критерієм доцільності отримання інформації є економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації» [5, с. 31].

Згідно із принципом реєстрації факти господарського життя можуть розглядатись як дійсні за умови їх фіксації у первинних документах. На рівні практичного використання цей принцип реалізується в обов'язковій реєстрації операцій у відповідних носіях інформації, що є сутнісною ознакою бухгалтерського обліку. Крім того, витрати на реєстрацію облікових показників не повинні перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, прийнятих на їх основі [1, с. 32–33]. Відповідно, в обліку слід відображувати лише суттєві показники, які потрібні для прийняття рішень, тому що робота із зайвою інформацією, без якої можна обійтися, лише здорожчає і загромаджує облік, уповільнює одержання дійсно необхідної інформації.

Відповідно до принципу ідентифікації господарські операції необхідно віднести до певного звітного періоду, що передбачає вибір дати відображення операції в обліку. Цей принцип реалізується у виборі певного принципу визнання доходів і витрат 1) касового методу; 2) методу нарахування. Практичне значення принципу полягає у тому, що зобов'язання виникають або за датою одержання грошових коштів, або датою відвантаження продукції. У другому випадку виникнення зобов'язань може негативно вплинути на фінансовий стан підприємства та унеможливити їх своєчасне виконання, але цей принцип є основним у світовій практиці, тому практичну роботу потрібно організовувати так, щоб забезпечувати своєчасне погашення боргів.

Принцип контролю (верифікації) призначений забезпечити достовірність облікової інформації, її адекватність реальному стану

об'єктів обліку. Це досягається за рахунок двох важливих для бухгалтерського обліку прийомів: 1) колації – зустрічної перевірки розрахунків та підсумків взаємопов'язаних регістрів обліку, регістрів аналітичного обліку та регістрів синтетичного обліку; регістрів обліку та форм звітності тощо; 2) інвентаризації – встановлення фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей на підприємстві та їх зіставлення з показниками обліку. Відповідно при запровадженні форми обліку необхідно передбачити такий склад регістрів обліку, що забезпечать взаємний контроль їх підсумків, а також проведення систематичних інвентаризацій, що змушуватиме матеріально-відповідальних осіб забезпечувати збереження ввірених їм цінностей.

Згідно з принципом несуперечності система обліку не може містити норм, що суперечать між собою. Цей принцип є практичним керівництвом для кожного бухгалтера при роботі із нормативними документами. З нього витікають такі правила: 1) якщо два нормативних документи містять норми, що виключають одне одного, то діє норма документа, виданого вищим органом; 2) якщо нормативні документи видані тим самим органом, то діючою визнається норма останнього за часом видання документа; 3) якщо у тому самому документі зустрічаються норми, що суперечать між собою, то діє норма, яка містить більш конкретні (спеціальні) положення.

Принцип зрозумілості передбачає забезпечення простоти та доступності облікової інформації для сприйняття користувачам. Він реалізується шляхом зрозумілої та раціональної побудови облікових регістрів та форм звітності. Згідно з принципом інтерпретації при фіксуванні показників на будь-яких носіях у вигляді знаків-символів необхідно забезпечити однозначність, доступність та зрозумілість інформації як для бухгалтера, так і для інших користувачів, щоб її аналіз та тлумачення дозволяли прийняти дієві управлінські рішення.

За принципом всебічності при побудові обліку необхідно враховувати усі внутрішні зв'язки і відносини, що існують у кожній господарській системі. Результати діяльності підприємства залежать від підсумків кожного структурного підрозділу, тому підприємницьку структуру слід розглядати як єдиний цілий організм. У процесі організації обліку необхідно організувати облік не лише у цілому по підприємству, але й у розрізі кожного структурного підрозділу, виду діяльності, виду продукції тощо. Детально продумана система аналітичного обліку забезпечить інформаційні потреби апарату управління на

усіх його ієрархічних рівнях, чим підвищить якість управлінських рішень.

Згідно з принципом субординації обліковий процес потрібно будувати відповідно до ієрархії організаційної і технологічної структур підприємства. При більш високому рівні організації облікового процесу порівняно із рівнем управління виробництвом або рівнем самого виробництва ресурси, вкладені в облік, використовуються неефективно, і, навпаки, рівень організації обліку, що не задовольняє інформаційних потреб користувачів, негативно впливає на розвиток бізнес-структури, тому необхідно забезпечувати адекватність обліку організаційно-технічного оснащення підприємства, що передбачає принцип динамічності. Одним із принципів бухгалтерського обліку, який не піддається сумніву, іншими дослідниками визнається принцип повноти. Він потребує своєчасної та повної реєстрації всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких пропусків чи вилучень. Інакше кажучи, бухгалтерський облік має бути суцільним [22, с. 36]. На нашу думку, аналогічні вимоги до організації обліку є складовою принципу реєстрації. Склад та змістовне наповнення принципів обліку змінюються разом із суспільно-політичними, соціально-економічними та техніко-технологічними трансформаціями, чим забезпечується адекватність обліку як «мови бізнесу» практичним потребам користувачів інформації. Суспільно-економічні трансформації, що призвели до кардинальних змін у фінансово-економічній діяльності суб'єктів господарювання та в управлінні нею, стали об'єктивною передумовою удосконалення організації обліку та визначили її мету: формування інформаційної системи, яка б найповніше відповідала цілям та основним завданням управління: «Суть шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку полягає у пошуку методів, способів та прийомів обліку, що забезпечать адаптацію системи бухгалтерського обліку до потреб ринкової економіки, тобто забезпечать формування інформації, що відповідає потребам користувачів. Проблема формування концепції подальшого розвитку теорії обліку, на наш погляд, безпосередньо пов'язана з визначенням потреби та напрямів використання основного його продукту – інформації в оперативному і стратегічному управлінні виробництвом» [3, с. 19].

Завдання організації обліку є похідними завдань, що ставляться перед бухгалтерським обліком. Склад і зміст таких завдань визначається, з одного боку, «типом облікових завдань, які протягом століть

вирішував бухгалтер» [1, с. 18], з іншого – змістовними характеристиками організації обліку, тому їх можна визначити як створення умов для реалізації інформаційної функції бухгалтерського обліку, тобто забезпечення умов для формування інформації, необхідної як для прийняття управлінських рішень, так і для контролю та аналізу. Зокрема, організація обліку призначена забезпечити:

– збереження приватної власності, причому у складі цього завдання виділяють дві складові: а) організація обліку наявності та руху майна. З цією метою організують аналітичний облік кожного об'єкта господарювання у відповідних регістрах обліку (картках складського обліку, інвентарних картках, касовій книзі, тощо); б) організація обліку прав власників майна. Для цього облік зареєстрованого капіталу організується як у цілому по підприємству, так і у розрізі власників (засновників);

– проведення внутрішнього контролю, зокрема взаємного контролю виконавців, тому облік майна, витрат і доходів діяльності, готової продукції та її реалізації необхідно організувати у розрізі кожного виконавця;

– виявлення результатів фінансово-господарської діяльності – облік організується у розрізі центрів відповідальності, структурних підрозділів, видів продукції. Це дозволяє встановити чинники, що впливають на результати діяльності як підприємства у цілому, так і кожного структурного підрозділу, та розробити стратегічні управлінські рішення щодо розвитку тих чи інших видів діяльності, виробництва тих чи інших видів продукції тощо.

Для бухгалтерського обліку як системи характерна не лише наявність зв'язків та відносин між елементами, що її утворюють, а й нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким система проявляє свою цілісність: «Система обліку перебуває у тісному зв'язку із господарською діяльністю, відображаючи її мовою інформації, а також із системою менеджменту, для якого готує різноманітні повідомлення про цю діяльність» [5, с. 131], тому невід'ємною умовою раціоналізації організації обліку є її адаптування до специфічних особливостей суб'єктів господарювання. Надання державою суб'єктам підприємницької діяльності самостійності у питаннях організації обліку і забезпечує адаптацію, наближення, гармонізацію методів і способів обліку до специфічних особливостей підприємницької діяльності. Вченими приділяється значна увага дослідженню чинників, що впливають на організацію обліку. Такі чинники поділяють на об'єктивні (зміни типу

економічного устрою, зокрема, формування ринкової економіки; структурні зміни соціально-економічних систем; формування інституту приватних власників; глобалізація економічних зв'язків тощо) та суб'єктивні (обсяги діяльності та розміри суб'єкта господарювання (малий, середній, великий бізнес), вид економічної діяльності та специфіка організації основної діяльності (для виробничих підприємств враховується профіль діяльності (виробництво одного виду продукції, широка номенклатура виробництва), характер продукції й технологія виробництва (масове чи серійне виробництво), орієнтація на ринок (місцевий, національний, зовнішній), масштаби діяльності та форми її здійснення за кордоном (наявність дочірніх підприємств за кордоном), характер об'єднання (концерн, фінансова група) [20, с. 217].

Організація обліку включає організацію облікового процесу та організацію роботи апарату бухгалтерії. З одного боку, кожна з цих складових має власну структуру, об'єкти, зміст, методи і прийоми функціонування, тому є самостійним об'єктом організації обліку, але, з іншого – вони тісно взаємопов'язані між собою, тому, виходячи із принципу системності, основною умовою раціональності обліку є їх гармонізація та взаємозв'язок.

Для визначення напрямів вдосконалення облікового процесу потрібно визначити його складові, а для вибору оптимальних методів і способів правильно визначити фактори, що впливають на їх формування та функціонування. Під поняттям «організація облікового процесу» розуміють сукупність дій облікових працівників, внаслідок яких забезпечується узгодженість та взаємодія методологічних (предмет і об'єкти, функції і завдання, елементи методу, прийоми та засоби обліку), технологічних (жива праця, предмети та засоби праці) та організаційно-структурних (форма обліку та структура облікової служби) елементів облікової системи задля вирішення поставлених перед обліком завдань [23, с. 3].

Виходячи із сутності бухгалтерського обліку та змісту поняття процес (від лат. processus – просування) обліковий процес можна визначити як логічну послідовність дій, що забезпечують «виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [24]. Для визначення складу елементів облікового процесу пропонуються різні підходи, їх

узагальнення дозволило сформувати такий перелік: операції, процедури, технологія, стадії (етапи), дільниці обліку.

Операція (від лат. operatio – дія) – це завершена дія або сукупність взаємопов'язаних дій, що забезпечують вирішення певних облікових завдань. Організація облікового процесу базується на операціях, тому важливо розробити їх класифікацію. За змістом та рівнем складності облікової роботи їх поділяють на «механічні, переробні та творчі» [15, с. 33], тобто «за видами операцій та метою їх виконання, як етапи облікового процесу», а також за «економічним змістом інформації, яку формують операції як топологічні ділянки обліку» [17, с. 13]. Виділення операцій є основою технології облікового процесу, а також поділу облікової роботи між виконавцями.

Сукупність операцій формує облікову процедуру (франц. procedure від лат. procedo – просуваюсь) – це встановлений порядок, послідовність прийомів, дій і записів, які повинен виконувати бухгалтер у процесі роботи та які забезпечують вирішення облікових завдань, поставлених перед ним. При визначенні процедури конкретизується перелік етапів облікових робіт: «Процедура – це модель технології обробки облікової інформації, що реалізується шляхом кваліфікації фактів господарського життя, тобто їх реєстрації, групування та інтерпретації (аналізу), що завершується прийняттям управлінських рішень» [1, с.47]. Зустрічаються визначення із іншим переліком таких складових: «Під процедурою бухгалтерського обліку слід розуміти логічно витриману послідовність виконання бухгалтерських дій з відображення даних у процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності та прийняття управлінських рішень» [25, с. 28]. Наведені визначення свідчать, що, незважаючи на відмінності у переліку етапів облікової роботи, у сучасних підходах до формування складових облікової процедури перевага надається процедурному підходу над адитивним.

Важливе значення облікової процедури для побудови облікового процесу полягає у тому, що вона визначає послідовність етапів облікового процесу від аналізу господарської операції до складання звітності та закриття рахунків. Цю процедуру також називають обліковим циклом [26, с. 61]. Структура типової облікової процедури в Україні зображена на рис. 2.

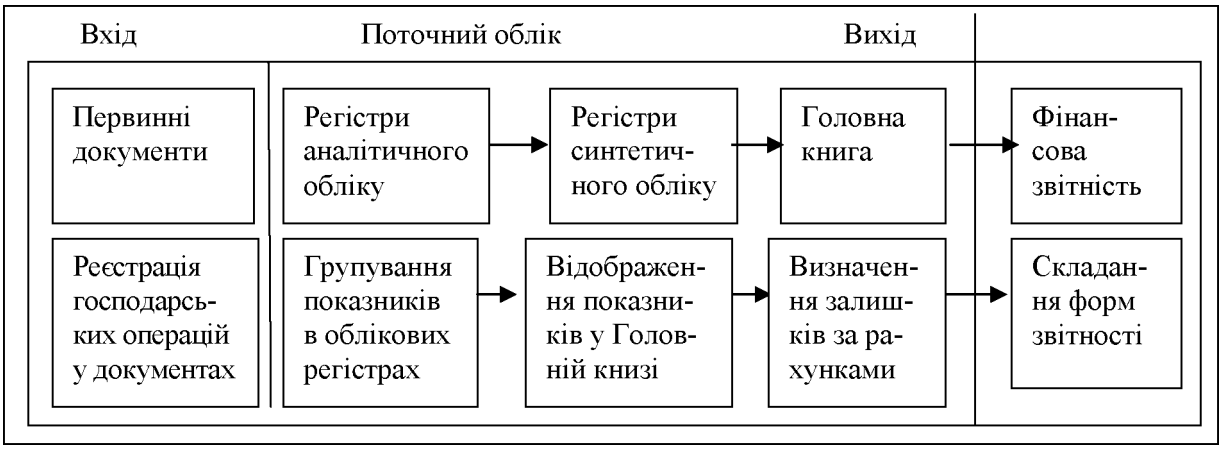


Рис. 2. Структура облікової процедури в Україні (складено за 1, с. 48)

Будова облікової процедури (вхід – первинні документи, вихід – звітність) залишається однотипною для системи обліку, але структура у різних країнах може суттєво відрізнятись. Це є наслідком методологічних, методичних та організаційних особливостей обліку. У США облікова процедура має більш складну структуру, оскільки її доповнюють ще однією складовою – трансформаційними таблицями (рис. 3). Вони призначені для трансформації рахунків та врегулювання оборотів і залишків на рахунках, що у кінці звітного періоду закриваються. Відповідно, вивчення структури облікової процедури, що застосовується у розвинених країнах, є напрямом удосконалення організації обліку в Україні.

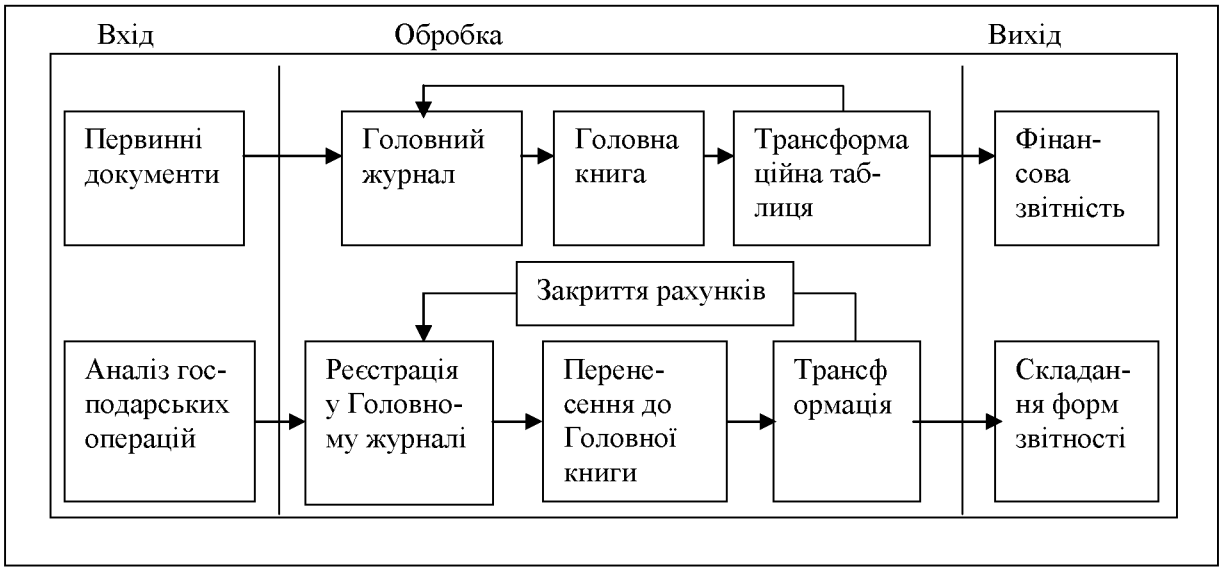


Рис. 3. Структура облікової процедури у США (складено за [26, с. 61])

Важливе значення у системі обліку відводиться технології одержання, обробки та видачі облікової інформації, тобто технології облікового процесу. Виходячи із сутності обліку та змісту терміну «технологія» (грец. technë – майстерність, вміння та …логія) технологію облікового процесу можна визначити як сукупність методів, прийомів та способів, що забезпечують збирання, обробку, інтерпретацію та узагальнення облікової інформації.

В. В. Сопко обліковий процес розглядає «як технологічну сукупність, тобто технологічний процес, де із вхідних даних у результаті обробки та переробки дістають вихідну продукцію у формі показників» [15, с. 49]. З цього визначення видно, що основний акцент робиться на послідовному, системному характері технологічного процесу, що забезпечує увесь цикл облікових робіт. Особливістю підходів В. В. Сопко до організації технології облікового процесу є її порівняння із технологією будь-якого виробничого процесу. Це дозволило дійти висновку: «За своїм характером технологія бухгалтерського обліку поділяється на три етапи доказовості: первинне, вторинне та третинне» (тобто на три етапи) [15, с. 55] (рис. 4).



Рис. 4. Поетапна побудова технології облікового процесу (складено за [15, с. 51])

На думку Ф. Ф. Бутинця, «технологію облікового процесу складають методика і техніка (спостереження, вимірювання та реєстрація, нагромадження й зберігання) збирання інформації за допомогою найрізноманітніших групувань у регістрах обліку в умовах ручної бухгалтерської праці, а при автоматизованому обліку – на спеціальних носіях (магнітних стрічках, дисках тощо)» [6, с. 67]. На нашу думку, наведене тлумачення технології облікового процесу не відображає усієї послідовності облікових робіт, що формують замкнений цикл – від

збирання первинної інформації до складання звітності як результату роботи бухгалтерів. Ф. Ф. Бутинець також розглядає трирівневу структуру технології облікового процесу, виділяючи у ній документування як вхід у систему, поточний облік як процес системи, узагальнюючий (підсумковий облік) – як вихід із системи [6, с. 68].

На думку А. Д. Шмигеля, «основними стадіями технологічного процесу є: збирання первинних показників (спостереження та реєстрація), підготовка їх до обробки, контроль достовірності, обробка, зберігання та пошук, видача інформації та передавання» [12, с. 15]. Особливістю цього підходу є перерахування технологічних стадій, але їх зміст не уточнено. На різних етапах облікових робіт змінюється характер облікових робіт, тому більш виправданою та вичерпною вважаємо структуризацію облікового процесу у розрізі технологічних етапів. На нашу думку, структуру облікового процесу також можна представити у формі моделі піраміди (рис. 5).



Рис. 5. Модель облікового процесу (розроблено автором самостійно)

Перевагою пірамідальної моделі технології облікового процесу є унаочнення ієрархізованої залежності між її рівнями, відображення системної послідовності та логічного взаємозв'язку між технологічними етапами, що дозволяє встановити залежність між ними та їх взаємний вплив. Модель показує, що документування господарських операцій перебуває на самому нижчому рівні піраміди. Це свідчить, з одного боку, що воно є найпростішим, найелементарнішим етапом

облікового процесу, з іншого – основою піраміди, на якому базуються два інші етапи. Незважаючи на те, що вони є більш складними, їх якість, а тому і якість усього облікового процесу залежить від якості документування, тобто інформаційної місткості документів. Така побудова облікового процесу заснована на послідовності та наступності облікових робіт, за якої кожний наступний етап базується на попередньому, є його наслідком (результатом), що забезпечує системний підхід до побудови облікового процесу. Підхід до організації облікового процесу як до логічної послідовності взаємопов'язаних та взаємодоповнюючих процедур дозволяє встановити логічний взаємозв'язок між етапами облікового процесу, чітко визначити сферу та межі кожного з них; способи та прийоми одержання, обробки та видачі інформації; а також склад та зміст інформації, що передається користувачам, тобто знайти оптимальний варіант технології облікового процесу та вибудувати модель облікової системи. На кожному етапі облікового процесу об'єктами організації є облікові номенклатури, носії інформації, їх рух та технологія облікового процесу [15, с. 55], тому схема його організації набуває вигляду (рис. 6).

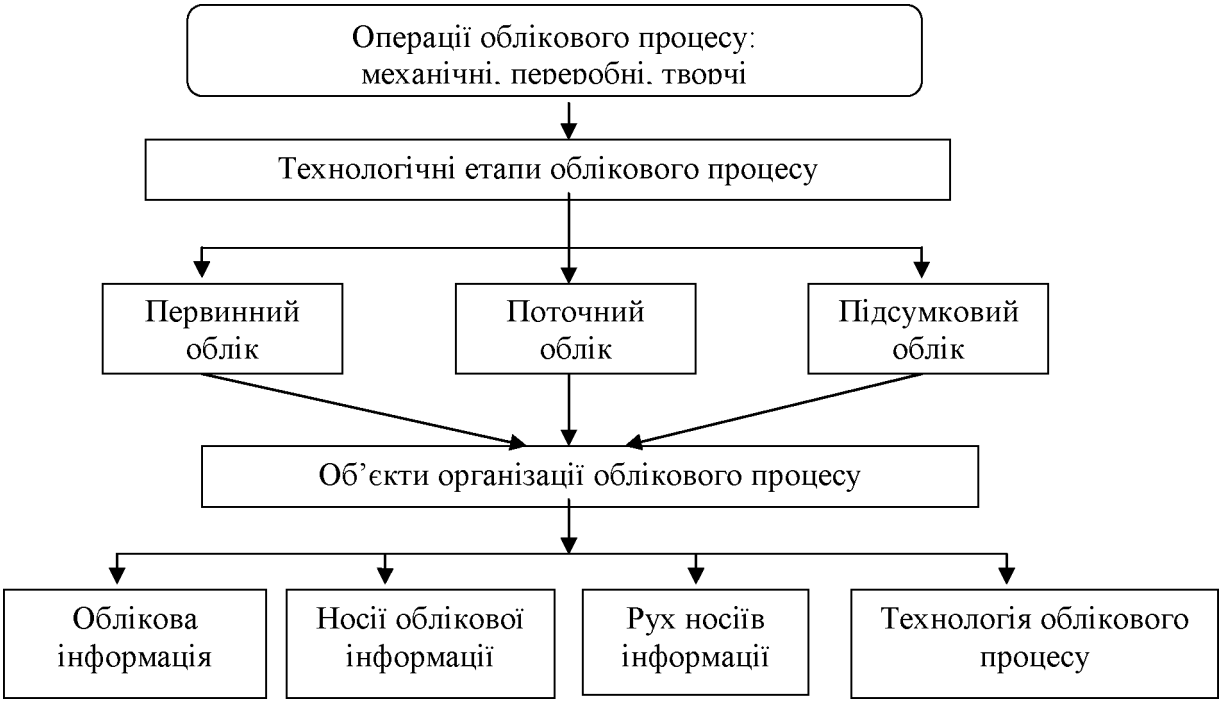


Рис. 6. Технологічні етапи облікового процесу (складено за [15, с. 55])

І. І. Стецiв у роботі доводить, що раціональна технологія облікового процесу забезпечується впорядкуванням об'єктів її організації:

номенклатур, носіїв інформації, руху носіїв інформації, забезпечення [17, с. 12].

Система обліково-економічної інформації складається з цілого ряду взаємопов'язаних підсистем або топологічних ділянок обліку (облік необоротних активів, облік запасів, облік грошових коштів, облік витрат, тощо), тому підходи до облікового процесу лише з технологічної точки зору не відображають усіх його структурних компонентів.

Більш детально структуру облікового процесу характеризує взаємозв'язок топологічних та технологічних особливостей, тому її розглядають у двох розрізах: за економічним змістом інформації, що залежить від топологічних ділянок обліку, і за видами операцій та метою їх виконання як етапів облікового процесу. Такий підхід до структури облікового процесу дозволяє побудувати його схему з урахуванням організаційно технологічних особливостей підприємства та конкретизувати і розмежувати відповідальність за його здійснення [17, с. 12]. Отже, обліковий процес можна структурувати у двох розрізах: 1) за топологічними дільницями обліку; 2) за етапами облікового процесу (рис. 7).

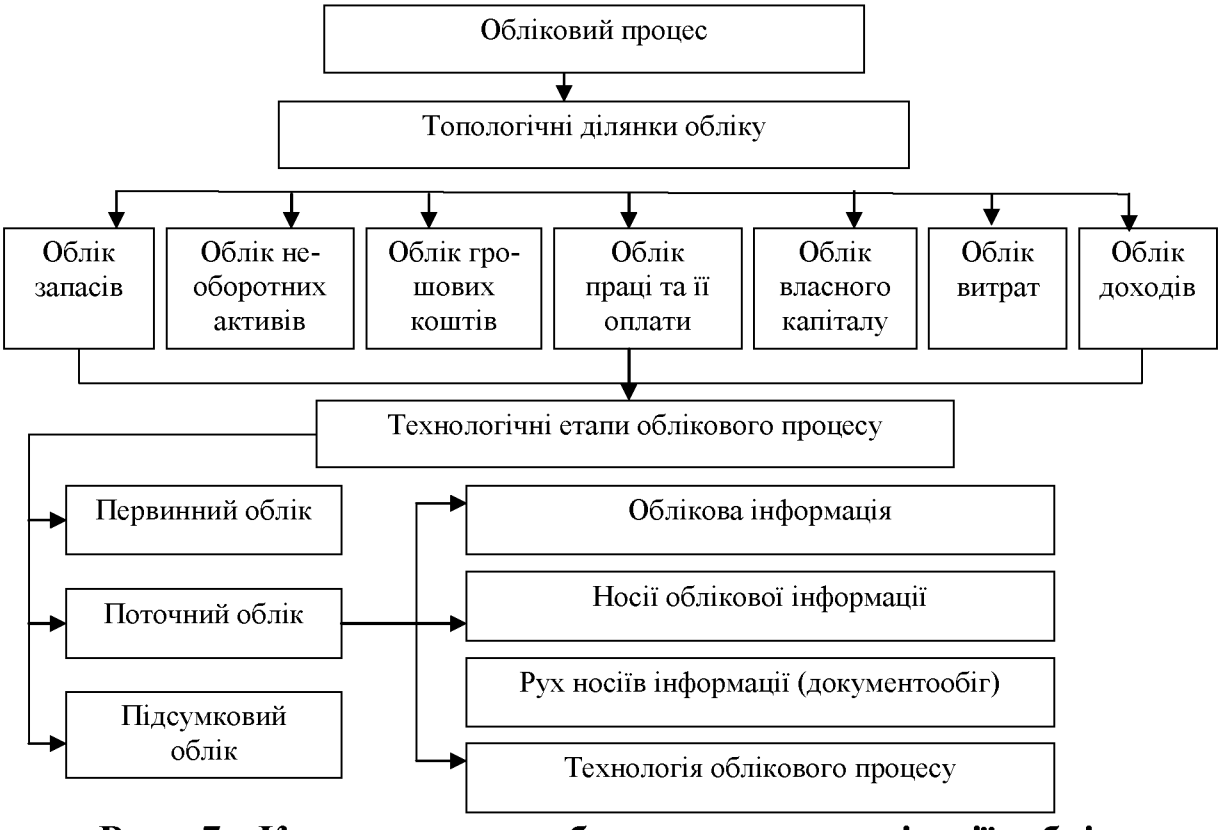


Рис. 7. Концептуальна блок-схема організації облікового процесу (складено за [15, с. 55])

Кожна топологічна ділянка обліку є складним системним утворенням, що складається з декількох обліково-економічних завдань, або об'єктів обліку. Для їх реалізації у кожній підсистемі необхідно організувати рух носіїв обліково-економічної інформації у певних напрямках і з певною метою. Так, у підсистемі обліку запасів основними потоками інформації є інформація щодо надходження запасів на склад підприємства, їх видачі зі складу у виробництво або для реалізації.

При формуванні потоків інформації та створенні їх моделей слід орієнтуватись на вихідну, підсумкову інформацію, яку потрібно одержати і передати користувачам для управління та прийняття управлінських рішень щодо кожного об'єкта господарювання. Теоретичною основою технології обліку кожного об'єкта господарювання є методологічні засади, регламентовані нормативними документами, зокрема, П(С)БО та Планом рахунків.

Обліковий процес формують окремі стадії (етапи), види облікових робіт, але для забезпечення його раціональності та оптимальності як складної, багаторівневої системи потрібний системний підхід до організації як кожного облікового етапу, так і облікового процесу у цілому, системне сприйняття, реєстрація та узагальнення облікової інформації.

Облікова інформація є основою усіх облікових, аналітичних та контрольних процедур, тому першочерговим завданням удосконалення організації обліку є формування складу та визначення змісту показників, які доцільно відображувати, обробляти та узагальнювати у системі обліку. На вибір облікових показників впливають чинники протилежного характеру. З одного боку, ставиться вимога щодо детального складу та обсягів інформації, його достатності забезпечувати не лише потреби обліку, але й інших функцій управління, що використовують облікову інформацію (стратегічного планування, аналізу та контролю). Але, з іншого боку, одержання надмірної, надлишкової інформації збільшує вартість облікових робіт та перенасичує облік непотрібними показниками. Це призводить до уповільнення процесів одержання корисної інформації, ускладнює розробку оптимальних рішень, тому «факти господарського життя підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси» [1, с. 33]. Критерієм вибору оптимального обсягу та складу інформації, яка формується у системі обліку, має стати

економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації [5, с. 31], тобто її важливість, цінність, корисність для процесу управління.

На склад і структуру інформації, у першу чергу, впливають потреби менеджменту, завдання, поставлені суб'єктами господарювання та системою державної та внутрішньогосподарської звітності, а також інші взаємопов'язані чинники (зміст та обсяги фінансово-господарської діяльності, склад показників фінансової та статистичної звітності, структура управління та виробництва). Оптимальність інформації забезпечують принципи цілісності та реєстрації, застосовані при виборі показників [1, с. 31–32]. При формуванні масивів інформації потрібно враховувати не лише її кількісні, але й якісні характеристики, цінність для управління, переваги при вирішенні певних управлінських завдань, реєструвати показники, що безпосередньо впливають на процеси господарювання, задовольняють потреби управління та дозволяють вирішити поставлені перед ним завдання. Такий підхід не лише забезпечить формування оптимальної як за складом, так і змістом інформації, але й дозволить уникати накопичення надлишкової (не потрібної) інформації, що збільшує обсяги облікової роботи без відповідної потреби у таких показниках. Ознаками оптимальності облікової інформації є: 1) цілеспрямованість, релевантність (relevant (англ.) та, що стосується справи) інформації, її безпосередній зв'язок із управлінням; 2) сконцентрованість – при формуванні показників вибираються лише істотні ознаки, що характеризують господарські операції або процеси; 3) достовірність – забезпечення адекватності показників фактам господарського життя, адже «відсутність достовірності спричиняє хаос»; 4) багатократність використання – використання інформації у декількох облікових процедурах, а також їх застосування для аналізу та контролю; 5) своєчасність – забезпечення оперативного прийняття ефективних управлінських рішень адміністрацією; 6) аналітичність – здатність показників, зафіксованих у документах, формувати ще й виведену, похідну, розрахункову, додаткову інформацію; 7) системність – зв'язок і координованість показників первинного обліку з показниками аналітичного і синтетичного обліку та звітності; 8) відносна повнота – інформація забезпечує вирішення облікових завдань, поставлених керівництвом, тому облікові реквізити поділяють на суттєві, які обліковують, і несуттєві, які не обліковують [5, с. 56, 71].

Реєстрація (лат. registrum – список, перелік) – фіксація фактів господарського життя згідно із принципом реєстрації на будь-якому носії інформації. Реєстрацію використовують як для складання документів, так і складання регістрів обліку, але підходи до її організації на різних етапах облікового процесу відрізняються, що залежать від специфіки процесів документування або реєстрації показників у регістрах обліку.

Незважаючи на те, що операції з документування господарських операцій визначають як «механічні», підкреслюючи їх простоту й елементарність, воно відіграє стратегічну роль у функціонуванні облікового процесу: «Документи мають найважливіше значення в обліку, тому що є способом фіксації інформаційних повідомлень як основи для організації, методології та технології обліку, тому документування господарських операцій має важливе значення для бухгалтерського обліку» [5, с. 38]. Документування, як перший етап облікового процесу, є «входом» у систему обліку, тому саме показники документів стають основою і єдиним джерелом для формування інформаційних потоків на обох наступних етапах обліку (етапах аналітичного і синтетичного обліку та складання форм звітності). Особливого значення набуває здатність документів забезпечити формування повної та детальної, корисної та якісної вихідної інформації.

Аналіз структури та змісту документів, призначених для обліку операцій з руху запасів, необоротних активів та обліку праці та її оплати показує, що вони не відповідають вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та потребам користувачів інформації. Недостатня інформативна місткість документів, що проявляється у відсутності показників або їх недостовірності, унеможливлює правильне та вчасне складання форм звітності та не забезпечує достатнього рівня аналітичності облікової інформації, чим знижує функціональну ефективність бухгалтерського обліку. Відповідно, форми документів потребують «осучаснення» та приведення у відповідність до вимог діючих нормативних документів, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби» [28].

Для підвищення інформаційної місткості документів у процесі вибору та формування переліку та змісту показників документів слід виходити зі структури та змісту регістрів аналітичного та синтетичного обліку та переліку показників форм звітності. Це забезпечить послідовність, взаємозв'язок та наступність показників документів, облікових регістрів та форм звітності, дозволить одержати інформацію

потрібного рівня деталізації та узагальнення, тобто задовольнити потреби управління та складання форм звітності. Перелік показників з обліку руху основних засобів, які, на нашу думку, повинні містити відповідні документи, наведений у табл. 3.

Таблиця 3

Перелік показників з обліку основних засобів

Назва показників	Призначення показників	Носії інформації
Приймання-передавання основних засобів: повна назва об'єкта, його коротка технічна характеристика, первісна (балансова) вартість, норма амортизаційних відрахувань, сума зносу (амортизації); група основних засобів; строк корисного використання (експлуатації); джерело капітальних інвестицій (власні кошти, цільове фінансування, внески до статутного капіталу тощо); сума (дооцінки, уцінки) як первісної вартості основних засобів, так і їх зносу; назва структурного підрозділу-одержувача об'єкта та здавача, інвентарний номер	Для обліку введення об'єкта в експлуатацію. Для обліку внутрішнього переміщення об'єктів між структурними підрозділами підприємства. Для обліку передачі об'єктів іншим підприємствам (при продажу, обміні, оренді та безоплатній передачі)	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, форма ОЗ-1. Інвентарна картка обліку основних засобів. Опис інвентарних карток основних засобів. Інвентарний список основних засобів
Ліквідація об'єкта основних засобів: назва структурного підрозділу; повна назва об'єкта, його вартість, сума зносу (амортизації); дата надходження на підприємство; дата введення в експлуатацію; кількість ремонтів та їх вартість; маса об'єкта за паспортом; наявність дорогоцінних металів; технічний стан та причини списання	Для обліку ліквідації об'єкта основних засобів	Акт списання основних засобів. Акт на списання автотранспортних засобів. Інвентарна картка обліку основних засобів. Опис інвентарних карток основних засобів. Інвентарний список основних засобів

Складено за [12, с. 135–139, 15, с. 45–49, 28].

Перелік показників містить реквізити, що всебічно характеризують основні засоби, зокрема, дозволяють організувати нарахування

зносу (амортизації), а також заповнити форми звітності, тобто адаптовані до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та змісту Приміток до фінансової звітності.

У процесі пошуку шляхів вдосконалення облікової інформації встановлено, що «підготовка повної та корисної інформації може бути досягнута шляхом здійснення її на конкретний запит. Для розвитку цього запропоновано механізм замовлення облікової інформації заінтересованим користувачем. Так, досягається надання тільки необхідної інформації та раціональне витрачання праці бухгалтерів» [16, с. 12]. На нашу думку, забезпечення лише окремих запитів в інформації не дозволить сформувати цілісну та об'єктивну систему обліку, тому це можуть бути виключення, а не напрямок організації обліку. Виходячи з ролі і значення документів в обліковому процесі до формування структури та визначення складу показників слід підходити особливо ретельно і виважено, при цьому приділяти увагу як змісту, так і складу інформації, її доречності та повноті, а також вчасності отримання.

На характер управлінських рішень, що приймаються на основі обліково-економічної інформації, безпосередньо впливають кількість документів і обсяги інформаційних повідомлень: «Чим більше документів, призначених забезпечити управління інформацією, тим більша невизначеність, пов'язана із прийняттям рішень» [1, с. 96]. Для раціоналізації первинного обліку поряд із удосконаленням форм документів необхідно оптимізувати їх кількість. Практика виробила такі основні шляхи зменшення кількості документів: 1) застосування багаторядкових документів замість однорядкових і накопичувальних замість одноразових, а також документів тривалого використання; 2) запобігання зайвій деталізації об'єктів обліку; 3) використання тих самих документів у суміжних господарських операціях; 4) скорочення кількості примірників (копій) документів, що заощадить затрати праці і коштів на їх звірку, порівняння, обробку та зберігання; 5) запровадження комплексних первинних документів; 6) застосування бездокументального способу обліку руху запасів; 7) застосування способу вибіркового документування.

Для скорочення кількості документів, типізації їх форм, зниження трудових і матеріальних витрат на їх складання і обробку, забезпечення сумісності баз інформації проводяться роботи зі створення уніфікованих систем документації (УСД) – сукупності взаємопов'язаних

уніфікованих форм документів, що забезпечують документування різних господарських операцій, способів, прийомів та методів його здійснення, а також нормативних і методичних матеріалів з розробки і застосування різних форм документів. Створення УСД ґрунтується на методі уніфікації – встановлення однотипних за складом і формами документів, що використовуються при оформленні однотипних господарських операцій. Невід'ємною складовою УСД є розробка класифікаторів техніко-економічної інформації, що забезпечує інтегровану автоматизовану обробку показників документів.

Величезна увага при дослідженні проблем вдосконалення документування приділяється впровадженню автоматизованої системи складання та обробки документів. Основною проблемою є необхідність адаптувати програми реєстрації і обробки облікової інформації до правил і процедур, встановлених нормативними документами з бухгалтерського обліку. Зокрема, носії інформації потрібно представляти у зручному для читання вигляді, унеможливити доступ сторонніх осіб та внесення несанкціонованих виправлень, забезпечити їх зберігання протягом термінів, встановлених нормативними документами, тощо. Серед основних напрямів вдосконалення документування з використанням ЕОМ називають: 1) розробку автоматизованої системи збирання, вимірювання, реєстрації, передачі та зберігання інформації у розрізі виробничих дільниць та видів фінансово-господарської діяльності підприємства; 2) вилучення з документів постійних та умовно постійних реквізитів та їх запис у пам'яті ЕОМ; 3) використання уніфікованих первинних документів для прискорення введення інформації до ЕОМ.

Важливою проблемою організації документування за допомогою програмного забезпечення є вибір програми. Основними критеріями такого вибору визначені: 1) вартість програми; 2) адаптованість до системи бухгалтерського обліку; 3) тип програмного забезпечення; 4) можливість моделювання бізнес-процесів [27, с. 203].

У сучасних умовах господарювання стратегічного значення набуває вчасність формування облікової інформації, тому при організації документування постає така важлива проблема, як забезпечення вчасного складання, затвердження документів та їх передавання до бухгалтерії для обліку господарських операцій, тобто проблема раціоналізації та оптимізації документообігу. Їм приділяється значна увага і пропонуються різні рішення. З метою оперативної обробки і узагальнення облікової інформації у наукових роботах наводяться процедури,

призначені забезпечити зростання раціональності документообігу (встановлення суб'єктів, можливих відомостей та порядку руху документів для обробки і узагальнення даних) [16, с. 15]. Вчасне отримання інформації можливе за умови прискорення документообігу і вчасного виконання усіх облікових робіт. Для цього необхідно оптимізувати кількість структурних підрозділів і виконавців, через яких проходить кожний документ, встановити оптимальний термін його обробки шляхом поліпшення облікової роботи, підвищення рівня механізації та автоматизації бухгалтерського обліку.

Основним методичним прийомом, що забезпечує упорядкування та прискорення документообігу, є графіки руху документів та графіки облікових робіт. Для організації документообігу розробляють зведені графіки та індивідуальні графіки. Зведені графіки призначені для упорядкування руху усіх документів, що використовуються для обліку кожного об'єкта господарювання (обліку запасів, основних засобів, витрат тощо) (табл. 4).

Таблиця 4

Зведений графік з обліку основних засобів

Назва документа	Створення документа			Приймання і обробка			Термін зберігання
	Кіл-ть примірників	Відповідальний за		Час приймання	Обробка	Хто приймає	
		складання	затвердження				
Акт приймання-передачі основних засобів ф. ОЗ-1	Введ. в експл. 1 прим., продаж, – 3 прим.	Комісія	Керівник підприємства	Кожного 5, 15 та 30 числа з 8 до 9 години.	Заповнення інвентарної картки	бухгалтер	3 роки
Акт приймання-здачі реконструйованих та модернізованих об'єктів ф. ОЗ-2	2 примірника	Комісія	Теж саме	Кожного 5 числа з 8 до 9 години	Запис змін до інвентарної картки	бухгалтер	3 роки
Акт списання основних засобів форми ОЗ-3	2 примірники	Ліквідаційна комісія	Теж саме	Кожного 5, числа з 8 до 9 години.	Розрахунок результатів списання основних засобів	бухгалтер	3 роки
Акт на списання автотранспортних засобів ф. ОЗ-4	2 примірники	Ліквідаційна комісія	Теж саме	Кожного 5 числа з 8 до 9 години		бухгалтер	3 роки

Розроблено за [12, с. 139–143, 15, с. 57]

Для обґрунтування та деталізації зведених графіків, пошуку усіх резервів прискорення облікового процесу розробляються індивідуальні схеми руху документів. У них у технологічній послідовності створення і використання первинного документа вказують усі види робіт, що виконуються з документом від початку його складання до здачі до архіву; час за кожним етапом роботи і час у днях з моменту початку складання; місця роботи з документом та посадових осіб, які беруть участь у його складанні та обробці (табл. 5).

Графіки руху документів регламентують терміни їх складання, час передавання від одного виконавця до іншого; час обробки на кожній стадії документообігу; посадових осіб, відповідальних за складання, перевірку, реєстрацію та обробку документів; порядок передавання документів та строк їх надходження до бухгалтерії; терміни обробки і виконання усіх облікових робіт; строки передавання до архіву та терміни його зберігання, тому забезпечують упорядкування облікового процесу та прискорюють рух документів.

Таблиця 5

Операграма акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

Вид, назва робіт	Виконавці				
	комісія	керівник	гол. бух.	бухгалтер	архіваріус
Приймання об'єктів та оформлення акта	*				
Затвердження акта		*			
Перевірка акта			*		
Заповнення інвентарних карток				*	
Реєстрація в описі інвентарних карток				*	
Заповнення інвентарних списків				*	
Складання карток обліку руху основних засобів, М/О № 9				*	
Передача до архіву					*

Розроблено за [12, с. 139–143, 15, с. 57]

Відсутність належного порядку при складанні та опрацюванні документів є основною причиною невчасного подання фінансової звітності, а також несвоєчасного прийняття необхідних управлінських рішень, здійснення повноцінного контролю за станом об'єктів господарювання. Особливої уваги потребує розробка і впровадження графіків

руху документів інтегрованої форми, яка дозволяє здійснювати контроль за виконанням облікового процесу на всіх його етапах [17, с. 12]. Кожному виконавцю видається витяг із графіка облікових робіт. У ньому наводять перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх одержання, перевірки, обробки та терміни їх подання іншим виконавцям або підрозділам підприємства, до яких передаються ці документи. Головний бухгалтер або його заступники, що очолюють сектори (групи) бухгалтерії, повинні ретельно контролювати графіки документообігу.

Однією з найважливіших складових облікового процесу є групування – об'єднання фактів господарського життя за будь-якою спільною ознакою, спільною основою. Потреби сучасного менеджменту здатна забезпечити інформація з високим рівнем аналітичності, що всебічно характеризує об'єкт обліку. Застосування прийомів групування дозволяє згрупувати показники за різними напрямами та одержати інформацію відповідно до запитів користувачів одночасно у кількох аналітичних розрізах.

Різні користувачі зацікавлені у інформації, що відрізняється як за рівнями узагальнення (від рівня структурного підрозділу до рівня підприємства у цілому), так і за об'єктами обліку (фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки, тощо). Напрями групування інформації визначають відповідно до потреб управління. Для групування інформації застосовують різні способи класифікації: горизонтальний (інформаційних зв'язків), вертикальний (ієрархічний) або фасетний. Кожний напрям класифікації призначений для групування інформації за різними ознаками. При застосуванні фасетного способу групування інформації показники паралельно реєструють за декількома аналітичними ознаками. Це дозволяє у межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних систем аналітичних рахунків, що всебічно характеризують, розкривають первинну інформацію. У кожній системі аналітичних рахунків інформація групується і узагальнюється в інтересах управління за певною ознакою [1, с. 322].

Для групування інформації використовують такі методи, як робочий план рахунків та регістри аналітичного і синтетичного обліку. Їх відкривають для кожного аналітичного рахунку у розрізі об'єктів обліку. Побудова робочого плану рахунків залежить від ряду факторів: мети формування інформації; обсягу інформації, заданого її користувачем; характеру та напрямів аналізу отриманої

інформації. Багатоступеневу ієрархічну структуру робочого плану рахунків можна побудувати шляхом застосування фасетного методу групування об'єктів обліку. Вона дозволяє узагальнити активи, капітал та зобов'язання за різними напрямами та встановлювати чинники, що впливають на їх зміну. Для узагальнення інформації за видами діяльності, структурними підрозділами та матеріально-відповідальними особами робочий план рахунків будують шляхом вертикального (ієрархічного) групування показників. Для цього кожному центру відповідальності присвоюють відповідний номер (шифр). Для деталізації інформації щодо кожного об'єкта обліку у розрізі груп, підгруп, типів та видів використовують горизонтальний спосіб групування інформації.

Для управління витратами інформацію групують за напрямами, які необхідні для управління (за видами діяльності, видами (елементами) витрат, видами виробництв, структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами (групами) продукції, робіт або послуг) (рис. 8).

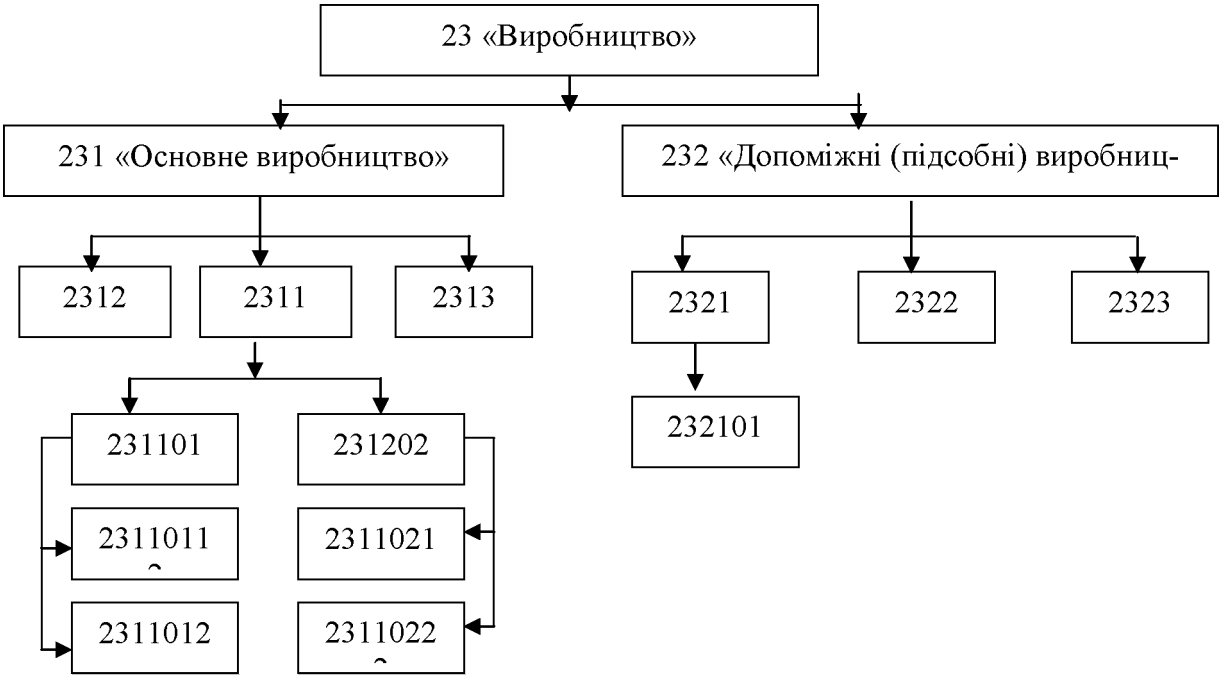


Рис. 8. Схема формування робочого плану рахунків з обліку витрат за центрами відповідальності (розроблено автором самостійно)

Для обліку витрат за центрами відповідальності до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» відкривають рахунки другого порядку для обліку витрат у розрізі кожного виду діяльності, структурного підрозділу, центру відповідальності та виду продукції. Наприклад, рахунок

231 призначають для обліку витрат основного виробництва, а 232 – допоміжних (підсобних) виробництв. При подальшій деталізації плану рахунків для обліку витрат за центром відповідальності «Цех розкрою» відкривають рахунок 2311, рахунок 2312 – для обліку витрат за центром відповідальності «Цех пошиття» та рахунок 2313 – для обліку витрат в інших підрозділах основного виробництва.

На аналітичних рахунках другого, третього порядку, що відкривають до синтетичного рахунку 23 «Виробництво», інформація деталізується у розрізі центрів відповідальності, статей прямих витрат, фактичних і нормативних витрат з виділенням відхилень та зміни норм за видами витрат, тобто за напрямками, необхідними для управління витратами та формуванням собівартості готової продукції. Для обліку витрат за елементами до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» відкривають рахунки другого порядку у розрізі елементів витрат. (рис. 9).



Рис. 9. Схема робочого плану рахунків з обліку витрат за елементами (розроблено автором самостійно)

Для їх побудови використовують рахунки 8 класу рахунків «Витрати за елементами». На рахунках другого порядку деталізується інформація про витрати за відповідними елементами: матеріальні витрати, витрати на енергоносії, витрати на оплату праці, витрати на

соціальні заходи, амортизація та інші витрати операційної діяльності. Кожний елемент витрат деталізують на відповідні статті витрат. Так, у складі матеріальних витрат виділяють витрати на сировину та матеріали, витрати на придбання напівфабрикатів, витрати на паливо та енергію, на технологічні цілі тощо.

При формуванні системи субрахунків та аналітичних рахунків, що відкриваються до рахунків класу 1 «Необоротні активи», 2 «Запаси» та 0 «Позабалансові рахунки», одночасно застосовують як горизонтальний, так і вертикальний способи групування інформації. Застосування першого способу дозволяє згрупувати інформацію у розрізі центрів відповідальності, матеріально-відповідальних осіб, структурних підрозділів та операцій з надходження і вибуття цінностей (за напрямками), а другого – у розрізі груп, видів, типів та різновидів товарно-матеріальних цінностей, тобто детальну кількісно-сумову та кількісно-сортову інформацію (марка, сорт, розмір).

Ієрархія рахунків, розроблена із використанням фасетного способу групування інформації, містить шифри за певними ознаками, однакові ознаки дозволяють об'єднувати (агрегувати) однакову інформацію з різних рахунків [1, с. 312], тому використання фасетного способу дозволяє одержати інформацію з високим рівнем аналітичності, що всебічно характеризує об'єкт обліку та задовольняє потреби сучасного менеджменту.

Розглянемо порядок групування інформації із використанням фасетного методу на прикладі обліку заробітної плати. Основою вибору напрямів групування інформації щодо заробітної плати є потреби управління системою оплати праці на підприємстві (табл. 6).

Для деталізації структури фонду оплати праці заробітну плату групують у розрізі її видів та форм оплати праці; у розрізі структурних підрозділів та категорій працівників (управлінський персонал, персонал структурних підрозділів, робітники, обслуговуючий персонал), у розрізі посад, кваліфікаційних рівнів працівників тощо. Для цього до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відкривають систему аналітичних рахунків. Для групування заробітної плати за категоріями працівників відкривають рахунки третього порядку: 6611 «Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу», 6612 «Розрахунки за заробітною платою інженерно-технічних працівників структурних підрозділів», 6613 «Розрахунки за заробітною платою робітників». Склад кожного аналітичного рахунку

деталізують у розрізі виплат: посадовий оклад, доплати (за видами) та надбавки (за видами). Одночасне застосування для групування показників кількох аналітичних ознак розширяє аналітичні можливості інформації і дозволяє використовувати у різних процесах (для нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, працівників, складання звітності з праці тощо). Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків забезпечує узагальнення інформації на різних рівнях управління. Це дозволяє провести поглиблений, послідовний аналіз структури, динаміки фонду оплати праці та встановити вплив кожного фактору на його зміни.

Таблиця 6

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати

Номер рахунку	Назва рахунку
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»
661	«Розрахунки за заробітною платою»
6611	«Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу»
66111	«Розрахунки за основною заробітною платою»
661111	«Посадовий оклад»
661112	«Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за цивільно-правовими договорами»
661113	«Заробітна плата, нарахована працюючим інвалідам»
66112	«Розрахунки за додатковою заробітною платою»
661122	«Премії»
661123	«Надбавка за вислугу років»
661124	«Надбавка за знання іноземних мов»
661125	«Надбавка за роботу на комп'ютері»
66113	«Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами»
661131	«Матеріальна допомога для оздоровлення при щорічній основній відпустці»
661132	«Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань»
6612	«Розрахунки за заробітною платою робітників»
66121	«Основна заробітна плата»
661211	«Погодинна заробітна плата»
661212	«Відрядна заробітна плата»

(розроблено автором самостійно)

У ринкових умовах бухгалтерський облік є основною інформаційною системою, призначеною забезпечувати потреби менеджменту

в інформації, тому їх урізноманітнення та ускладнення стає основним чинником впливу на розвиток та вдосконалення, у тому числі й організації обліку. Оскільки вона є складною, багаторівневою системою, то лише використання системного підходу забезпечить її вдосконалення. Серед основних шляхів такого вдосконалення слід зазначити такі:

1) гармонізацію і взаємозв'язок усіх складових облікового процесу, забезпечення їх відповідності один одному і системі управління у цілому;

2) побудова облікового процесу відповідно до наукових принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

3) відповідність структури облікового процесу завданням, поставленим перед системою бухгалтерського обліку у цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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

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

3. Гуцайлюк З. В. Адаптація бухгалтерського обліку в Україні до потреб ринкового середовища / З. В. Гуцайлюк // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6 (IV). – С. 19–21.

4. Бондар М. І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики»] / М .І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 33–36.

5. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с.

6. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-є вид., доп. і перер.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

7. Сопко В. В. Бухгалтерський облік (рахунковедення): теоретичні основи та базові принципи побудови / В. В. Сопко // Науковий

вісник державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2004. – № 4. – С. 30–36.

8. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

9. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 324 с.

10. Братчук Л. М. Сутність та основи організації бухгалтерського обліку / Л. М. Братчук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 62–65.

11. Лайчук С.М. Раціональна організація бухгалтерського обліку: основні підходи [Електронний ресурс] / С.М. Лайчук. – Режим доступу: // http://www.ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/world_bok_2013/Laychuk .docx.

12. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А. Д. Шмигель. – К.: Вища школа, 1978. – 208 с.

13. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятиях / П. С. Безруких. – М.: Финансы, 1966. – 208 с.

14. Сопко В. В. Организация контроля и учета в объединениях / В. В. Сопко, Н. В. Кужельний, Е. М. Шпирко. – К. : Техника, 1984. – 199 с.

15. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.

16. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. П. Войналович. – Житомир, 2006. – 18 с.

17. Стецiв І. І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. / І. І. Стецiв. – Львів, 2002. – 19 с.

18. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Ш. Маргулис. – М.: Финансы, 1973. – 456 с.

19. Чацкіс Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку: [навч. пос.] / Ю. Д. Чацкіс, О. А. Наумчик. – К.: ЦУЛ, 2011. – 564 с.

20. Шигун М. М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 216–218.

21. Фоміна О. Інноваційні системи управлінського обліку / О. Фоміна // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 1. – С. 73–81.

22. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета / М. А. Булатов. – М. : Экзамен, 2003. – 256 с.

23. Лангазова В. В. Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / В. В. Лангазова. – Київ, 2004. – 18 с.

24. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16 липня 1999 р. № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: //http://www.rada.gov.ua. – Заголовок з екрану.

25. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

26. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, К. Андерсон, Д. Колдуэлл [пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереоп.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 496 с.

27. Легенчук С. Ф. Аналіз можливостей реалізації бізнес-процесу «бухгалтерське документування» в сучасних інформаційних системах / С. Ф. Легенчук, К. О. Дударєва // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2 (26). – С. 209–211.

28. П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

Т. М. Сторожук,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ЩОДО КРЕАТИВНОСТІ В ОБЛІКУ

Сучасні умови діяльності підприємств характеризуються зміною та ускладненням процесів господарювання. Як наслідок, реформування національної системи бухгалтерського обліку призвело до появи нових об'єктів обліку та нових механізмів облікового відображення фактів господарювання. Крім того, розширення самостійності підприємств та наявність альтернативних методів, способів та прийомів ведення обліку надає можливість суб'єктам господарювання впливати на показники фінансової звітності в межах чинного законодавства залежно від цілей, визначених менеджментом. Одним із аспектів новизни в бухгалтерському обліку є розширення його системи та поява так званого креативного обліку. На сьогодні залишаються недостатньо розробленими питання його сутності, можливості існування, порядку і особливостей його застосування на практиці та взаємозв'язку з обліковою політикою підприємства.

Термін «креативний облік» вперше було використано в 1968 р. у комедійному фільмі Мела Брукса «Продюсери», в якому театральний продюсер і бухгалтер намагаються обдурити своїх інвесторів через навмисний провал шоу на Бродвеї. Вважається, що витоки креативності як явища ідуть від початку XVIII століття. Тобто сам термін з'явився значно пізніше самого явища. Поняття креативності у використання було введено представниками англо-американської бухгалтерської школи в ході розробки теорії бухгалтерського обліку в контексті агентської теорії. Для розвитку цього питання визначальною став переклад російською мовою праці австралійських учених М. Р. Метьюса і М. Х. Б. Перери «Теорія бухгалтерського обліку» [1], де окрема чотирнадцята глава має назву «Креативний облік». Переважна більшість дослідників питання креативного обліку брали її за основу і базували свої дослідження на цій праці, або використовували окремі елементи у своїх дослідженнях. Погоджуємося з С. Ф. Легенчуком [2, с. 88–89], що це зумовило певну одноманітність в розвитку цієї проблеми і потребує систематизації та розширення дослідження. Іншою стороною проблеми є відсутність досліджень щодо практичного

застосування креативного обліку. Першою ґрунтовною працею в цьому напрямі в Україні є монографія М. С. Пушкара «Креативний облік (створення інформації для менеджерів)» [3], яка вийшла в 2006 році. І в своїх подальших працях вчений значну увагу приділяє цій проблемі.

Взагалі питанням креативного обліку присвячували свої роботи багато вчених. До зарубіжних дослідників креативного обліку слід віднести О. Амата, Г. Бретона, Є. Є. Комісскі, Ч. В. Малфорда, М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера, Е. Столови та ін. У своїх дослідженнях вони розкривають питання щодо сутності та сфери використання креативного обліку; обмеження креативного обліку; питання бухгалтерської етики та національних особливостей етики креативного обліку; креативного обліку як форми бухгалтерської маніпуляції; вплив креативного обліку на показники фінансової звітності, зокрема, маніпулювання показниками звіту про прибутки та збитки; пошуку креативних методів бухгалтерського обліку; корпоративні скандали і креативний облік; креативний облік і якість аудиту тощо.

В останні п'ятнадцять років появилось багато публікацій українських та російських вчених. Розглядаючи проблеми креативного обліку, різні автори зосереджують увагу на різних аспектах даної проблеми. Так, майже всі науковці розглядають значення креативного обліку; О. М. Головащенко, А. В. Рабошук, А. В. Хмелевська, С. Ф. Голов, Ю. Д. Чацкіс зосереджують увагу на історії виникнення; Т. Ф. Середа, О. В. Амеліна, Я. В. Бахарєва, Ф. Ф. Бутинець, В. Б. Моссаковський, С. Ф. Голов, О. М. Головащенко, І. Н. Дмитренко, М. С. Пушкар, А. В. Рабошук, Л. Я. Тринька, А. В. Хмелевська, Ю. Д. Чацкіс, К. С. Шапошніков, С. Ф. Легенчук приділяють увагу сутності креативного обліку та визначенню його місця в системі бухгалтерського обліку; Т. Ф. Середа, І. Н. Дмитренко описують контроль креативного обліку; Г. М. Азаренкова, А. А. Буцька, С. Ф. Голов, Т. Ф. Середа, І. Н. Дмитренко, О. М. Головащенко торкаються питання практичного застосування креативного обліку; Л. Я. Тринька, А. В. Хмелевська, Г. М. Азаренкова і А. А. Буцька розглядають взаємозв'язок креативного обліку з принципами ведення обліку та складання фінансової звітності; О. В. Амеліна, Ю. Д. Чацкіс, Г. М. Азаренкова, А. А. Буцька висвітлюють деякі питання взаємозв'язку з обліковою політикою підприємства; С. Ф. Голов, М. С. Пушкар, О. М. Головащенко, А. В. Рабошук, Л. Я. Тринька, А. В. Хмелевська описують причини виникнення креативного обліку; І. Н. Дмитренко, Т. Ф. Середа,

Ю. Д. Чацкіс, А. В. Рабошук, Л. Я. Тринькав своїх роботах зосереджують увагу на проблемі етики бухгалтерів у контексті креативного обліку; П. Я. Хомин розкриває проблеми застосування елементів креативності в податковому обліку. Аналіз джерел свідчить, що питання креативності в системі бухгалтерського обліку є актуальним, важливим та потребує подальших системних досліджень.

Багато з проаналізованих авторів (О. М. Головащенко, І. Н. Дмитренко, М. С. Пушкар, А. В. Рабошук, Т. Ф. Середа, Л. Я. Тринька, А. В. Хмелевська, Ю. Д. Чацкіс) вважають впровадження в українську методологію креативного обліку закономірним явищем. Ф. Ф. Бутинець притримується кардинально протилежного погляду зауважуючи, що «креативного обліку в повному розумінні цього слова, як такого немає і не може бути. ... кожен бухгалтер... не може бути «циркачем», «мрійником-утопістом», не може по-своєму осмислювати дійсні факти та передбачати майбутнє корпорації» [4, с. 168]. Аналогічної думки дотримується С. Ф. Легенчук, який стверджує, що «в цілому бухгалтерський облік не може бути креативний, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку. Тому в цілому бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як у межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку» [2, с. 97]. Разом з тим стверджує, що вміння бухгалтера застосовувати творчі підходи в межах чинного законодавства для зміни фінансового результату є доказом існування креативного обліку [2, с. 97].

Причини появи творчого (креативного) підходу до ведення обліку та відображення інформації в звітності різні автори визначають по-різному і в історичному аспекті мають далеке коріння. Подібні «творчі(креативні)» підходи використовувались майстрами бухгалтерського обліку ще наприкінці XIX ст. Так, І. Ф. Шерр у своїй праці «Бухгалтерія і баланс» (1925) виділяє окремий додаток» Вуалювання балансу» і зазначає, «що розробка теми вуалювання балансу дозволяє пролити світло на таємниці балансових майстрів, що ставлять за мету на основі різноманітних мотивів представити в найкращому або найгіршому світлі положення, становище і розміри майна підприємства та дохідність останнього, ніж це випливає безпосередньо з правильного рахівництва, приховати ділові факти, майновий стан чи зобов'язання підприємства, затушувати їх, надати їм непрозорого вигляду,

взагалі так перетворити майновий та результатний баланс за формою або змістом чи в обох цих напрямах, що для непосвячених дійсний стан справ стає замаскованим, завуальованим» [5, с. 455]. Основними чинниками розвитку креативного обліку М. Метьюс і М. Перера [1, с. 459] розглядають: прагнення до самозбереження, неконкретність облікових правил, розвиток технологій і методів ведення бізнесу, конфлікт між підзвітністю управління і завданням розподілу ресурсів.

С. Ф. Легенчук [2, с. 91] поширення вуалювання, тобто застосування технік креативного обліку саме у XIX ст. в європейських країнах пов'язує зі значним розвитком діяльності корпоративних утворень у зарубіжних країнах, саме з прийняттям законів про колективні товариства та корпорації, які вперше серед європейських країн регламентували випуск звітності акціонерними товариствами. На думку автора, корпорації, як колективні товариства, характеризуються роздвоєнням інтересів користувачів облікової інформації. Тобто в умовах діяльності корпорації з'являються дві умовні групи користувачів облікової інформації з протилежними економічними інтересами: I група – основні власники, заінтересовані у невисокому прибутку з метою мінімізації оподаткування; II група – інвестори, заінтересовані у високому прибутку та, відповідно, у зростанні курсу акцій та дивідендних виплат, а також і власники, які бажають залучити додаткові фінансові ресурси через покращання власних результатів діяльності. Така ситуація зумовила для реалізації поставлених перед підприємством цілей використання різноманітних законних і незаконних способів і прийомів.

На думку О. А. Заббарової [6, с. 202], креативний облік визрів та одержав широкого поширення лише у 90-х рр. XX ст. у надрах корпоративної організації бізнесу.

В. В. Ковалев і Вит. В. Ковалев [7, с. 375–376] виділяють дві причини появи креативного обліку. Перша – розподіл функцій управління підприємством, які витікають відповідно з права власності, носіями яких є власники підприємства і права оперативного управління активами підприємства, носіями якого є менеджери фірми. Оскільки облік і звітність перебувають під контролем адміністрації підприємства, а тому, звітуючись про результати своєї роботи перед власниками підприємства шляхом представлення звітності, наймані менеджери, безумовно, намагаються по можливості завуалювати негативні й виділити позитивні сторони майнового і фінансового стану підприємства, яким вони керують. Друга причина – принципова неможливість

абсолютно суворого регулювання обліку. На думку авторів, безумовна однозначність у формуванні картини про майновий та фінансовий стан підприємства можлива лише в тому випадку, якщо будуть однозначно регламентовані всі можливі операції в обліку. Оскільки подібне неможливо, то завжди залишається свобода дій у трактуванні суті операцій, застосуванні методів та способів оцінки, інших методів та процедур обліку. Інакше кажучи, не можна регулювати все і вся, навіть в умовах самої суворо регламентованої та регульованої економіки. Погоджуємось, що певна доля впливу людського фактора та професійного судження буде присутня завжди.

Зовсім інші пояснення подає проф. М. С. Пушкар [3, с. 90]. На його бачення, у сучасних умовах надзвичайно ускладнилися процеси господарювання, що вимагає аналітичного підходу до аналізу функціонування підприємства, і, зокрема, процес виробництва вимагає диференційованого підходу при дослідженні процесу формування витрат, доходів та фінансового результату. Оскільки існуюча модель обліку не відповідає вимогам часу і вимагає її перегляду або суттєвого доповнення, то як компроміс пропонує існуючу модель доповнити підсистемою креативного обліку, який слід організовувати на запит користувачів.

Основною причиною виникнення і розвитку креативного обліку С. Ф. Голов [8, с. 35] вважає обмеженість ресурсів, передусім фінансових.

На нашу думку, така різнорідність причин пов'язана перш за все з різним трактуванням та розумінням суті поняття «креативний облік». Словники з бухгалтерського обліку визначення креативного обліку подають у таких трактуваннях:

«Використання бухгалтерського обліку для введення в оману користувачів замість належної допомоги їм» [9, с. 76].

«Облік, спрямований на податкову оптимізацію» [10, с. 444].

«Спроби менеджменту «валяти дурня» з бухгалтерським обліком з метою завищення чистого прибутку» [11, с. 118].

Форма обліку, яка хоча й узгоджується зі всіма правилами і практикою, проте надає упереджене враження про фінансове становище і результати діяльності підприємства [12, с. 64–65].

Різні тлумачення креативного обліку в фундаментальних працях західних авторів наведені С. Ф. Головим у статті «Креативний облік – загроза професії та суспільству» [8, с. 32]. Так, Р. О'Ріган визначає

креативний облік як використання та зловживання методами й принципами бухгалтерського обліку для досягнення фінансових результатів, які навмисно не забезпечують чесний і справедливий погляд». Ч. Мулфорд і Е. Комісткі практику обліку розглядають як заходи, що використовуються для гри з фінансовими показниками, зокрема агресивний вибір і застосування принципів бухгалтерського обліку, шахрайську фінансову звітність та будь-які інші кроки для управління прибутком і вирівнювання прибутку.

Російські науковці Ковалев В. В., Вит. В. Ковалев [7, с. 375] креативний облік визначають як сукупність операцій облікового характеру, які мають на меті представлення майнового та фінансового стану підприємства в бажаному або доцільному ракурсі. На думку авторів, прикрашення звітних даних має на меті приховати певні недоліки і показати дані фінансової звітності в бажаному ракурсі замість фактичної картини про фінансовий стан підприємства. Причому таке прикрашення не обов'язково перебуває в межах діючих нормативних документів.

М. С. Пушкар [3, с. 90] під креативним обліком розуміє творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження. На противагу йому, С. Ф. Голов [8, с. 33] креативним обліком називає формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів.

С. Ф. Легенчук [2, с. 97] пропонує виділяти у складі креативного обліку (творчої бухгалтерії) умовно-креативний та агресивний облік. Під умовно-креативним має на увазі ведення обліку в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою на основі врахування існуючих принципів обліку. Агресивний облік, за його баченням, орієнтований на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку.

О. В. Анеліна [13, с. 9] маніпулювання, тобто здійснення законних дій обліковим персоналом у межах механізму умовно-креативного обліку, вважає легальним способом поліпшення чи погіршення показників фінансової звітності з метою коригування стану та результатів діяльності підприємства, що призводить до задоволення інтересів

управлінців чи власників, однак зумовлює невідповідність господарських операцій очікуванням ринку.

На думку О. О. Осадчої [14], креативний облік, у його хорошому розумінні, передбачає використання альтернативних методів та процедур ведення бухгалтерського обліку на основі законодавчо дозволеного їх переліку з метою надання достовірної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Аналізуючи вище наведені позиції науковців, можна зробити висновок про:

– відсутність єдиного розуміння суті та трактування поняття креативного обліку;

– різнорідність поглядів у питанні значення, місця та ролі креативного обліку в системі ведення обліку та формування показників фінансової звітності;

– наявність подвійної природи і можливість трактування у позитивному та негативному прояві його впливу на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації про діяльність підприємства.

Відсутність єдиного розуміння суті призводить до різного трактування поняття креативного обліку. При цьому погляди авторів можна розділити на три групи: позитивні, негативні та двоїсті. Так, Г. М. Азаренкова, О. В. Амеліна, А. А. Буцька, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, І. Чалий креативний облік бачать як суто негативне явище. На думку О. В. Амеліної [13, с. 12], маніпулювання показниками фінансової звітності є достатньо дієвим механізмом зловживань у бухгалтерському обліку, які дуже складно виявити, оскільки всі маніпуляції проводяться в межах чинного законодавства. Зважаючи на це, активізація креативних підходів до облікового відображення фактів господарювання призводить до зменшення довіри користувачів фінансової звітності. Ще більш категоричним є С. Ф. Голов, який твердить: «Креативний облік – загроза професії та суспільству» [8, с. 31].

З позитивної сторони представляє креативний облік М. С. Пушкар [3, с. 92], який подає позитив для облікових працівників, менеджерів, бізнесу і суспільства. Креативний облік, з точки зору бухгалтера, автор бачить як поглиблення моделі фінансового обліку, в якому відкривають окремі об'єкти (наприклад, природоохоронні витрати, витрати на маркетингові дослідження), у розрізі яких у системному порядку збирають витрати на основі документації, складають записи методом подвійного запису та відображають дані у регістрах обліку.

З точки зору менеджера, креативний облік – одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, оскільки ґрунтується на системних даних. «Креативний облік дозволяє знайти шляхи подальшого зниження витрат за рахунок раціоналізації процесів, операцій, методів організації праці» [3, с. 92].

Для бізнесу такий облік дає можливість знайти рішення, спрямовані на забезпечення конкурентних переваг за рахунок діагностування сильних і слабких сторін своєї діяльності, поглибленого вивчення тих об'єктів, що не розглядаються у фінансовому та управлінському обліку.

Для суспільства цінність такого обліку автор вбачає в розширенні арсеналу методів генерування інформаційних ресурсів про об'єкти, існування яких визнавалося, але аналіз не здійснювався ні в межах підприємства, ні в галузі чи держави в цілому. На думку М. С. Пушкара [15, с. 312], креативний облік є окремим видом обліку, оскільки має як спільні риси, так і відмінності від фінансового та управлінського обліку. Креативний облік має бути точним як фінансовий облік, не регламентований і розрахований на внутрішніх користувачів – як управлінський, але є творчим, з синтетично-аналітичним ступенем узагальнення інформації, що характерне тільки йому.

Деякі автори наголошують на подвійну природу креативного обліку і можливість позитивного та негативного впливу на функціонування підприємства та його середовище. М. Метьюс та М. Перера [1, с. 457–458] у позитивному прояві трактують як будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії. С. Ф. Легенчук [с. 98] вважає, що бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як у межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку.

Таким чином, креативний облік у кращих своїх проявах можна трактувати, як будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці чи встановленим стандартам, але не використовується для прямого порушення законодавства та принципів ведення обліку та складання звітності для відображення достовірної картини стану справ фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення операції в обліку та звітності.

У негативному прояві М. Метьюс та М. Перера [1, с. 457–458] тлумачать як процес підгонки звітів підприємства, щоб вони подавали його діяльність у більш прийнятному і вигідному світлі в очах акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб.

Застосування принципу креативності в обліку, як пропонує проф. М. С. Пушкар [3], на нашу думку, не означає руйнування існуючої системи обліку. Йдеться про зміни, які пов'язані зі зміною економічних відносин та середовища функціонування підприємств, коли:

– природно йде розширення переліку об'єктів обліку через появу нових та поєднання чи розподіл існуючих;

– виникає необхідність зміни системи обліку шляхом прискорення підготовки інформації;

– розширення обсягу інформації в просторі та часі;

– набуття системою обліку гнучкості при застосуванні традиційних методів, способів та прийомів;

– зміна ролі облікового працівника (бухгалтера) в управлінні господарськими процесами тощо.

«Неадекватність існуючої системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності сучасним потребам суспільства зумовлює особливу актуальність пошуку нової парадигми, яка має забезпечити зниження інформаційного ризику для користувачів» [16, с. 366]. Ідея креативного обліку, на думку М. С. Пушкара [3, с. 2], полягає у формуванні на підприємствах духу оновлення всіх сфер діяльності на основі освоєння двох етапів розвитку – розширення інформації та створення знань для поширення серед персоналу. Така адаптація вимагає чіткого налагодження комунікаційних прямих та зворотних зв'язків між підсистемами управління всередині підприємства і їх зв'язків із зовнішнім середовищем з приводу формування та надання інформації на запити користувачів [17].

На нашу думку, наявність двоїстої природи так званого креативного обліку є очевидною. Це як олівець, яким можна писати, малювати та використовувати в інших корисних цілях, але тим же самим олівцем можна і виколоти очі. Креативність в обліку – це творче використання принципів, методів, способів, прийомів та процедур ведення обліку та складання звітності в межах чинного законодавства. Це як певний інструмент, результат використання якого залежатиме, в чиїх руках він перебуває і з якою метою використовується.

При розгляді креативності в обліку науковці часто використовують терміни «вуалювання», «маніпулювання», «фальсифікація» та «шахрайство». У дореволюційному російському обліку подібні процедури називались вуалюванням балансу. О. В. Анеліна [13, с. 10] під вуалюванням передбачає умисне викривлення окремих статей активу чи пасиву через порушення принципів обліку, положень облікової політики підприємства. Легальним способом поліпшення чи погіршення показників фінансової звітності є маніпулювання.

Погоджуємося з С. Ф. Головим [8, с. 33], що більш вдалим є термін «управління звітністю», який застосовують Д. Александер, А. Бріттон і А. Йориссен. Ці автори розглядають два види технології управління звітністю: управління звітом про прибутки та збитки (управління прибутком) і управління структурою балансу. Крім того, існує дві моделі управління прибутком: впливати – збільшувати або зменшувати його величину за певний період вирівнювання прибутку через зменшення ступеня коливання його звітного показника. С. Ф. Голов [8, с. 33] зауважує, що таким способом можна управляти не тільки балансом та звітом про прибутки та збитки, а й звітом про рух грошових коштів.

Таким чином, легальний спосіб прикрашання чи погіршення показників звітності більшість авторів називають маніпулюванням. Маніпулюванням в обліку С. Ф. Легенчук [2, с. 98] вважає здійснення законних дій бухгалтером і керівництвом підприємства в межах механізму умовно-креативного обліку з метою коригування стану та результатів діяльності підприємства, що призводить до задоволення інтересів управлінців чи власників, однак зумовлює невідповідність господарських операцій очікуванням ринку. Деякі автори під таким маніпулюванням, що передбачає використання творчого підходу до регулювання показників фінансової звітності підприємства, та передбачає зміни структури капіталу і розміру прибутку для здійснення впливу на основні показників балансу, розуміють балансову політику. Так, А. Г. Гаринцев [18, с. 12] та О. А. Заббарова [19, с. 202] під маніпулюванням, яке передбачає використання творчого підходу до регулювання показників фінансової звітності підприємства, зокрема балансу, що передбачає зміни структури капіталу і розміру прибутку для здійснення впливу на основні показники балансу розуміють балансову політику. Вона повинна проводитися в межах чинного законодавства і нормативних документів у сфері обліку.

Викривлення показників фінансової звітності може здійснюватися шляхом вуалювання, фальсифікації, маніпулювання, зауважує Н. М. Проскуріна [20, с. 111]. С. Ф. Легенчук [2, с. 98] маніпулювання, вуалювання та фальсифікацію визначає як способи порушення, які відрізняються об'єктом порушення. Так, при фальсифікації порушується облікове законодавство, при вуалюванні – принципи обліку та положення облікової політики, а при маніпулюванні – очікування ринку.

Аналізуючи різні позиції науковців, доцільним є зауваження І. А. Панченко [17], що недотримання чинного законодавства при веденні бухгалтерського обліку свідчить не про креативний підхід бухгалтера до його організації та ведення, а про порушення, які спрямовані на викривлення інформації про реальний стан суб'єкта господарювання, що тягнуть за собою настання відповідальності. Підтримує таку думку і О. О. Осадча [14, с. 156], яка вказує, що недотримання законодавчих норм при веденні бухгалтерського обліку з метою викривлення інформації про стан підприємства свідчить не про його креативність, а прямо призводить до настання кримінальної або адміністративної відповідальності. Легальна сторона досліджуваного явища – використання альтернативних з переліку дозволених чинним законодавством процедур для ведення обліку і представлення інформації у звітності – передбачає вибір оптимальних методів обліку, які дозволяють маніпулювати величиною фінансових результатів звітного та наступних звітних періодів.

Великий тлумачний словник сучасної української мови [21, с. 644, 653] один із варіантів трактування маніпулювання подає як махінацію або шахрайство, тобто несумлінний, нечесний спосіб, витівка, хитрість для досягнення чого-небудь.

Е. Столові та Ж. Бретон [8, с. 33] розділяють маніпулювання в межах законів та стандартів (до якого відносять і креативний облік), а маніпулювання за межами законів та стандартів називають шахрайством. Оскільки шахрайство від помилки відрізняють навмисні дії, а чітку межу між творчістю та шахрайством на практиці не завжди можна провести, то С. В. Голов визначає креативний як «своєрідний буфер між зоною помилок та відвертим шахрайством» [8, с. 33].

Таким чином, покращення чи погіршення показників звітності з порушенням принципів обліку та законодавчих норм здійснюється за допомогою вуалювання та фальсифікації. Фальсифікація пов'язана з порушенням облікового законодавства, що зумовлює умисне викривлення

показників звітності. Вуалювання передбачає умисне викривлення окремих статей активу чи пасиву через порушення принципів обліку, положень облікової політики підприємства [2, с. 98].

Ф. Ф. Бутинець вважає фальсифікацію обліку і звітності законом капіталістичної економіки. За його баченням, «…майстерні способи маніпулювання обліковими даними дають можливість відповідно до правил, прийнятих представниками великого капіталу, грубо і відверто викривлювати звітність у випадках, коли потрібно за будь-яку ціну зберегти видимість нормальної діяльності підприємства, ошукати громадян» [4, с. 51]. Такий класовий підхід до креативного обліку засуджує С. Ф. Голов [8, с. 35], вважаючи його невиправданим. Певний конфлікт інтересів, який призводить до маніпулювання показниками звітності, був притаманний і соціалістичному суспільству. Масові приписки та перекручення звітності в інтересах керівників та усього трудового колективу підприємства (для покращення результатів діяльності з метою одержання заохочень) того часу автор називає соціалістичним «креативним» обліком.

Фальсифікація у великому тлумачному словнику сучасної української мови [21, с. 1527] подається як погіршення з корисливою метою якості за збереження зовнішнього вигляду або умисне викривлення чи неправильне тлумачення тих чи інших явищ, подій, фактів. Шахрайство – це хитрий і спритний обман, крутійство, ошуканство тощо шляхом обману чи зловживання довірою [21, с. 1615].

Таким чином, фальсифікація є умисним викривлення показників звітності через порушення облікового законодавства. Вуалювання являє собою умисне викривлення окремих статей фінансової звітності через порушення принципів обліку, положень облікової політики підприємства. Під маніпулюванням варто розуміти порушення відповідності даних про господарські операції очікуванням ринку.

До основних факторів, що визначають можливість застосування креативного підходу до ведення бухгалтерського обліку в Україні, І. А. Панченко [17] відносить:

– рівень професійної етики і професійної культури управлінського персоналу та суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, в основі якої лежить національна ментальність, вимоги діючого законодавства та існування альтернативних позицій щодо можливості їх застосування;

– вибір облікової політики суб'єктом господарювання або її відсутність;

– нерозуміння відповідальності за порушення, що тягнуть за собою настання кримінальної відповідальності, цілі власників та (або) управлінського персоналу, спрямовані на викривлення інформації.

Аналіз джерел свідчить, що маніпулювання фінансовою звітністю може відбуватися маючи на меті: покращити вигляд балансу; виглядати успішними в політичному та соціальному плані; уникнути банкрутства; збільшити показники прибутку; показати стійку тенденцію щорічного зростання прибутку; задовольнити очікування інвесторів; зменшення витрат та прибутку для зниження суми податків та максимізації суми компенсацій керівництву компанії тощо. Ініціаторами таких маніпуляцій найчастіше є менеджери. Але конфлікт інтересів охоплює широке коло учасників: менеджерів, аудиторів, фінансових аналітиків та інших зацікавлених осіб. Такі конфлікти загострюються в умовах лобіювання з боку впливових осіб і політичних партій [16, с. 362].

За даними досліджень Фонду інтенсивних технологій [22, с. 2], метою застосування креативного (творчого) обліку суб'єктами господарювання є:

– завищення реальної прибутковості компанії для збільшення дивідендних виплат акціонерам;

– заниження реальної прибутковості компанії для позбавлення власників корпоративних прав належних їм виплат;

– завищення прибутковості та зменшення обсягів зобов'язань компанії з метою підвищення рейтингу кредитоспроможності підприємства при залученні кредитних ресурсів;

– коригування показників дохідності підприємства задля отримання бажаного податкового статусу підприємства;

– маніпулювання зі структурою власного капіталу для досягнення необхідних вимог щодо формування зареєстрованого капіталу;

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

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

– маніпулювання зі структурою та вартістю активів для задоволення офіційних обмежень, запроваджених чинним законодавством;

– викривлення унормованої структури калькулювання витрат для досягнення бажаного рівня рентабельності.

О. Амат, Дж. Блейк і Дж. Доудс [23] виокремлюють чотири сфери можливостей для креативного обліку: вибір методів бухгалтерського обліку, упереджені оцінки та передбачення, здійснення штучних операцій та вибір часу справжніх операцій. С. Ф. Голов [16, с. 363], враховуючи можливість застосування різних стандартів бухгалтерського обліку (національних та міжнародних) та об'єднавши штучні та справжні операції в одну групу як реальні господарські операції, методи креативного обліку узагальнює в такі групи:

1) вибір облікових оцінок;

2) вибір і застосування методів бухгалтерського обліку;

3) відображення реальних господарських операцій;

4) вибір стандартів бухгалтерського обліку.

Варто погодитись з О. О. Осадчою [14, с. 156], що дослідити всі існуючі методи креативного обліку практично неможливо, зважаючи на індивідуальність їх застосування та творчий характер. Теоретично можна вигадати безліч способів застосування креативного підходу в обліку. Більшість авторів до основних проявів креативного обліку відносять:

– маніпулювання оцінкою активів;

– маніпулювання прибутком;

– створення скритих резервів;

– створення позабалансових джерел фінансування тощо.

До основних методів, які найбільш суттєво впливають на відображення фінансових результатів в обліку та звітності, відносять широко розповсюджений метод «згладжування прибутку». Він полягає у імітації стабільного прибутку впродовж тривалого інтервалу часу: заниженні звітного прибутку в успішні періоди діяльності підприємства та його перенесення на збиткові періоди. Це можливо завдяки розподілу фінансових результатів за періодами, що не завжди відповідає дійсності та гнучкості принципу відповідності доходів і витрат. Дуже часто у вітчизняній обліковій практиці з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток при досить високих доходах навмисно завищують розміри витрат. Одним із креативних підходів бухгалтерського обліку є встановлення моменту визнання доходів суб'єктами господарювання, оцінка запасів за рахунок методів обліку похідних фінансових інструментів у визначенні їх справедливої вартості. Так, за окремими фінансовими інструментами достатньо складно визначити ринкову вартість, тому компанії застосовують методи

прогнозування та суб'єктивно оцінюють майбутні грошові потоки за даними активами. Це, в свою чергу, дозволяє коригувати статті фінансової звітності залежно від потреб системи управління компанії.

Залучати додаткове фінансування в результаті завищення співвідношення власного та залученого капіталу можна при застосуванні методу позабалансового фінансування, коли частина реальних зобов'язань суб'єкта господарювання не відображається у його фінансовій звітності (наприклад, при фінансовому лізингу). Отже, фінансову звітність можна завуалювати так, щоб вона представляла максимально можливий позитивний фінансовий результат у визначений момент часу. Це досягається шляхом коригування розподілу витрат між звітними періодами, збільшенням чи зменшенням резервів, завищенням обсягів залишку грошових коштів для створення ілюзії значних доходів тощо.

Серед облікових оцінок найчастіше для маніпулювання з прибутком підприємства завищують резерв сумнівних боргів, що дозволяє збільшити видатки компанії та відобразити у звітності прибуткове підприємство як збиткове.

Вибір або зміна облікових оцінок дозволяє маніпулювати даними фінансової звітності компанії і може поширюватися на такі об'єкти обліку: строки корисного використання необоротних активів; ліквідаційна вартість основних засобів; метод амортизації основних засобів; втрата й відновлення корисності необоротних активів; витрати на формування резерву сумнівних боргів; суми забезпечень; відстрочені податки на прибуток тощо.

Крім того, формальне відображення господарських операцій за рахунок внутрішньогрупових та (або) взаємокомпенсуючих операцій також призводить до маніпулювання статтями фінансової звітності залежно від управлінських потреб компанії. С. Ф. Голов [16, с. 363] вважає, що останнім часом, можливості креативного обліку зростають за рахунок методів обліку похідних фінансових інструментів і розширення сфери застосування справедливої вартості. Предметом маніпуляції, на його думку, нерідко є консолідована фінансова звітність. Зокрема, компанії практикують виключення з консолідації окремих дочірніх компаній.

Проведені дослідження дозволили встановити, що в основі вибору прийомів та способів здійснення порушень чи оптимізаційних процедур лежить мета, яку хочуть досягнути в результаті викривлення

інформації. Цим самим визначають вид креативного підходу до відображення інформації у бухгалтерському обліку. І. Чалий [24, с. 334–339] виділяє декілька підходів інвесторів до класифікації креативного обліку, розглядаючи такі його види як голлівудський облік, вуду-бухгалтерський облік, бухгалтерський облік «чорного ящика», позабалансове фінансування. Вуду-бухоблік – будь-який вид обліку, при веденні якого не дотримується правило обачності (після досягнення цілі, заради якої штучно збільшувалася рентабельність, прибуток магічно зникає). Вуду-бухоблік включає в себе методики:

1) «наповнення каналів» – використовується для нарощення показника доходу в кінці звітного періоду;

2) «велика баня» – у збиткових звітних періодах фінансовий результат викривляється в сторону ще більшого зменшення з метою, щоб в наступному звітному періоді мати запас прибутковості для відображення більш вражаючих фінансових результатів;

3) «коробка печива» – суть методики полягає у згладжуванні прибутку (в прибуткові роки компанії нараховують зайві резерви, які знижують звітний прибуток з метою, щоб у менш успішних періодах шляхом сторнування резервів збільшити звітний прибуток);

4) невиправдана капіталізація – передбачає збільшення активів замість зменшення прибутку (замість того, щоб списати поточні витрати в зменшення звітного прибутку, підприємство здійснює їх капіталізацію).

Бухгалтерський облік «чорного ящика» передбачає застосування заплутаної методології обліку: використання невиправдано складних формул і механізмів (здійснюється для того, щоб максимально ускладнити проведення аналізу звітності зовнішніми користувачами). Позабалансове фінансування передбачає відображення частини реальних зобов'язань компанії за балансом.

В українській обліковій практиці серед видів «креативного обліку», що застосовується суб'єктами господарювання, значного поширення набув так званий «голлівудський» облік, який характерний для більшості підприємств, які застосовують креативний підхід до обліку шляхом маніпулювання розміром витрат у бік їх завищення для зменшення бази оподаткування податком на прибуток.

Вибір методів обліку є одним із методів управління статтями фінансової звітності і потребує внесення змін в облікову політику підприємства. Тому проф. Е. Райс звертає особливу увагу на оцінку та

контроль частоти внесення змін в облікову політику підприємства. На його думку, найчастіше компанія, що оголошує про зміну облікової політики, дає сигнал про можливе застосування хитрощів «творчої» бухгалтерії. Кожен раз, коли ви бачите будь-яку зміну облікової політики, у Вас в голові мають з'являтися слова «щур» чи «сморід». Якщо ви бачите, що облікова політика підприємства змінюється декілька разів на рік, чи що такі зміни відбуваються частіше ніж раз на декілька років, вам, ймовірніше, варто пошукати інші можливості для інвестування [25, с. 287–288].

Відповідно до чинного законодавства України підприємства можуть вносити зміни в облікову політику з метою поліпшення методів відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, а також забезпечення більшої інформативності облікової інформації. Разом з тим необхідно зазначити, що у вітчизняному законодавстві чітко не визначено причини існування альтернативних варіантів облікової методології, що відображені в обліковій політиці підприємства. Наведене дозволяє встановити, що облік в умовах дії положень (стандартів) бухгалтерського обліку має прогалини, які дозволяють здійснювати зловживання. Так, О. В. Амеліною [13, с. 10–11] встановлено, що відповідно до чинного законодавства облікові альтернативи передбачають:

1) можливість обліку фінансових витрат не за відповідними статтями;

2) завищення вартості давальницької сировини;

3) облік незавершеного виробництва та напівфабрикатів як готової продукції;

4) завищення суми дебіторської заборгованості у зв'язку з ненарахуванням резерву сумнівних боргів;

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

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

7) списання частини витрат безпосередньо на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», що призводить до завищення прибутку поточного періоду у звіті про фінансові результати.

Тобто використання облікової альтернативи протягом річного звітного періоду порушує принцип порівнянності. Якщо в одному кварталі використовували один метод, а в іншому кварталі – інший, то для здійснення аналізу необхідно провести перерахунок. З метою уникнення таких курйозів необхідно чітко дотримуватись принципу послідовності, який передбачає: по-перше, зміну методичної частини елементів облікової політики підприємства здійснювати на початку нового календарного року, коли складається фінансова звітність за попередній рік і, по-друге, з обов'язковим обґрунтуванням необхідності, доцільності та можливості зміни одного методу на інший у примітках до річної фінансової звітності. Зважаючи на це, особливо актуальною формою фінансової звітності у користувачів мають стати примітки, зокрема методичний розділ облікової політики підприємства, в якому описуються облікові способи, процедури та методи відображення облікової інформації у фінансовій звітності, вибір яких є альтернативним згідно з регламентацією національних стандартів бухгалтерського обліку.

Характеризуючи роботу бухгалтера, досить часто використовують поняття «рутина», а це означає, що вона може бути змодельована в межах діючої законодавчо-нормативної бази. Оскільки стандарти бухгалтерського обліку передбачають наявність альтернативи і в ринкових умовах господарювання самостійність підприємства є достатньо значною, то кількість таких моделей буде досить великою. Тому формування облікової політики підприємства як процесу вибору методів, способів, прийомів і процедур ведення обліку та складання фінансової звітності можна вважати частково творчим, а отже, креативним. Відкидаючи повністю творчий (креативний) підхід при веденні обліку означає пряму відмову від формування облікової політики підприємства. Це дає нам підставу стверджувати про наявність у роботі бухгалтера елементів творчості (як, до речі, в процесі будь-якої іншої діяльності, коли з'являється щось якісно нове). Творчість – це діяльність людини, пройнята елементами нового, вдосконалення, збагачення, розвитку, спрямована на створення духовних та матеріальних цінностей [21, с. 1435]. Тобто творча діяльність від фізичної діяльності відрізняється тим, що її не можна змоделювати [2, с. 94].

Варто зазначити, що елемент креативності в бухгалтерському обліку присутній майже завжди. Але його вплив на показники обліку і звітності, мета, що переслідується, та наслідки такої креативності відрізнятимуться. А тому можуть суперечити принципам достовірності

та неупередженості. При цьому варто пам'ятати, що в ринкових умовах господарювання інформація обліку і звітності має відповідати принципам корисності, ефективності, оптимальності тощо. Більшість із зовнішніх та внутрішніх користувачів, не маючи бухгалтерської освіти, не розуміють економічну природу і значення показників, їх взаємозв'язок, логіку появи окремих статей у звітності, можливість і умови їх формування та зміни, а тому не можуть їх правильно трактувати, оцінювати за ними фінансово-майновий стан підприємства, визначати потенціал підприємства та перспективи його діяльності. Для правильного трактування показників звітності та інтерпретації загальної фінансової моделі підприємства, яка представлена звітністю, необхідно ряд змін. По-перше, укладачі звітності мають змінити своє ставлення до складання звітності, зокрема приміток до річної фінансової звітності. Примітки – це не тільки форма 5, із затвердженими на загальнодержавному рівні таблицями. Відповідно до світової практики, наказу № 302 Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» зі змінами та доповненнями від 8 лютого 2014 року № 48 [26] та діючих стандартів бухгалтерського обліку в примітках має відображатися ще багато іншої інформації, крім стандартних таблиць. До такої інформації слід віднести: облікову політику підприємства, яка була застосована для представлення інформації у звітності; інформація, яка не знайшла відображення в попередніх формах фінансової звітності, але передбачена діючими вітчизняними стандартами; інформація аналітичного та прогнозного характеру; інформація, яку керівництво підприємства вважатиметься доцільною, можливою та необхідною до представлення тощо.

Користувачам звітності необхідно володіти основами економічних знань, тим більше знати принципи і техніку формування звітності, методи, способи, облікові процедури і алгоритми, які були використані для представлення інформації в звітності. Інакше кажучи, правильно «читати» фінансову звітність підприємства. А починати «читати» фінансову звітність слід не з балансу, хоча це перша, центральна та одна із двох основних форм звітності, а з приміток. Щоб правильно трактувати показники, необхідно знати, який метод чи спосіб був використаний для її оцінки та представлення у звітності.

Разом з тим не підтримуємо думку Н. М. Малюги [27] та М. С. Пушкара [3, с. 90] про креативний облік як окремий вид обліку. На нашу думку, якщо є потреба обліку нових об'єктів обліку за даними

існуючої системи для забезпечення потреб менеджменту, то необхідно розвивати управлінський облік, а якщо є потреба у формуванні нової інформації для зовнішніх користувачів, то треба змінювати і вдосконалювати фінансовий облік та розвивати стратегічний облік. У будь-якому випадку може йтися про застосування методів, способів, процедур, прийомів лише в рамках чинної законодавчо-нормативної бази відповідно до єдиних принципів та правил ведення обліку та складання фінансової звітності. Крім того, очевидно, що проблема креативного обліку тісно пов'язана з питаннями професійної етики.

Безперечно, застосування методів креативного обліку призводить до зростання рівня аудиторського та бухгалтерського ризику, підриває довіру суспільства до облікової інформації та й до професії бухгалтера в цілому. З метою скорочення масштабів застосування креативного обліку, підвищення рівня прозорості формування облікової інформації щодо фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності у 2010 році було видано Концептуальну основу фінансової звітності. Вона охоплює: мету фінансових звітів; якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах; визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти; концепції капіталу та збереження капіталу. Концептуальна основа конкретизує та визначає облікові елементи активів, кредиторської заборгованості, доходів і витрат, звужуючи коло можливих варіантів класифікації об'єктів бухгалтерського обліку. Зважаючи на особливості застосування креативного підходу у веденні бухгалтерського обліку в Україні, національну ментальність бухгалтерів та управлінського персоналу, існування альтернативних методів обліку певних господарських операцій на законодавчому рівні, повністю позбутися його проявів неможливо. Тому одним із ефективних способів стримування проявів креативності в обліку є вдосконалення єдиних стандартів фінансової звітності та посилення контролю за їх дотриманням, зокрема розробка Концептуальної основи фінансової звітності в Україні. Крім того, професійна позиція бухгалтерів повинна бути заснована на етиці та професіоналізмі, що виключатиме можливості маніпулювання обліковою інформацією з метою коригування фінансових результатів, забезпечуватиме ведення обліку в межах правового поля.

Поширення явища креативності в обліку і його негативні наслідки фінансової звітності примушують шукати шляхи, якщо не

подолання, то протидії. Результатом роботи Міжнародної Федерації бухгалтерів стало дослідження «Відновлення довіри суспільства до фінансової звітності: міжнародна перспектива» [28], де надано рекомендації щодо скорочення можливості креативного обліку. В цьому документі зазначається, що лише позитивне ставлення до етики у бізнесі та відповідальність усіх учасників процесу обліку та звітності дозволить подолати креативний облік. М. Р. Метьюс і М. Х. Б. Перера єдиним засобом стримування креативного обліку вважають розробку довгострокової професійної позиції, а бухгалтери мають увібрати в себе професіоналізм та етику [1, с. 474]. На думку І. Чалого, «…на шляху всього цього бухгалтерського неподобства має встати пильний, об'єктивний та розсудливий аудитор» [29, с. 50]. Не погоджуючись з ним, С. Ф. Голов [16, с. 365] вважає, що обмеженню креативного обліку сприятимуть необхідні кардинальні зміни в аудиторській практиці та її регулюванні. Обов'язковий аудит має базуватись не на угоді між аудитором і клієнтом, а на угоді між аудитором і регулятором. Крім того, застосування єдиних стандартів фінансової звітності, які постійно вдосконалюватимуться, та посилення контролю за їх дотриманням вважає важливим заходом протидії креативності в обліку. Для вирішення проблеми креативності в обліку С. Ф. Легенчуком [2, с. 99] виділено два основних напрями. Перший – це розробка методик контролю, зокрема, методика контролю відповідності застосування принципів обліку, методика контролю за змінами в обліковій політиці підприємства та методика контролю відповідності обраних методів і процедур обліку очікуванням ринку. Другий напрям – створення методологічних обмежень на основі застосування принципу консерватизму.

О. В. Амеліна вважає, що послабити конфлікти, які обумовлюють креативний облік, можливо за рахунок: запровадження нової парадигми бухгалтерського обліку у забезпеченні зниження інформаційного ризику для користувачів; вдосконаленні єдиних стандартів фінансової звітності та посиленні контролю за їх дотриманням [13, с. 12].

Погоджуємося з авторами, які вважають, що основою усіх цих заходів є всебічне етичне виховання майбутніх професійних бухгалтерів. Проблема креативного обліку тісно пов'язана з питаннями професійної етики. При розгляді багатьох спеціалізованих курсів доречним є розгляд питання ступеня «креативності» певних статей фінансової звітності і дискусії щодо пов'язаних з ними ризиків. Зрозуміло одне – система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

має іти шляхом змін відповідно до сучасних потреб суспільства з метою зниження інформаційного ризику для користувачів.

За результатами проведених досліджень питання креативності обліку можна зробити висновки, що в цілому бухгалтерський облік не може бути креативний, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких принципів та правил, як визначені на міжнародному (МСБО та МСФЗ), регіональному (Директиви ЄС) та загальнодержавному рівні (Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО тощо). Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку. Але принципова неможливість абсолютно суворого регулювання обліку, прагнення до самозбереження, неконкретність облікових правил, розвиток технологій і методів ведення бізнесу, конфлікт між підзвітністю управління і завданням розподілу ресурсів є факторами проявів креативності в бухгалтерському обліку. Така різнорідність причин пов'язана, перш за все, з різним трактуванням та розумінням суті поняття «креативний облік».

Відсутність єдиного розуміння суті, місця та ролі креативного обліку в системі ведення обліку та формування показників фінансової звітності, наявність подвійної природи і можливість трактування у позитивному та негативному прояві його впливу на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації про діяльність підприємства призводить до різного трактування поняття креативного обліку.

Рутинна та досить регламентована законодавчо-нормативними документами робота бухгалтера може бути змодельована. Враховуючи достатньо значну наявність у ринкових умовах господарювання альтернатив і самостійності підприємства, то кількість таких моделей буде досить великою. Тому формування облікової політики підприємства, як процесу вибору методів, способів, прийомів і процедур ведення обліку та складання фінансової звітності можна вважати частково творчим, а значить креативним.

Креативність в обліку можна визначити як творче використання принципів, методів, способів, прийомів та процедур ведення обліку та складання звітності в рамках чинного законодавства. Це як певний інструмент, результат використання якого залежатиме, в чиїх руках він перебуває і з якою метою використовується. Дослідити всі існуючі методи креативного обліку практично неможливо, оскільки теоретично можна вигадати безліч способів застосування креативного підходу

в обліку та індивідуальність їх застосування і творчий характер. До основних проявів креативного обліку відносять: маніпулювання прибутком; маніпулювання оцінкою активів; створення скритих резервів; створення позабалансових джерел фінансування тощо.

Елемент креативності в бухгалтерському обліку присутній майже завжди. Але його вплив на показники обліку і звітності, мета, що переслідується, та наслідки такої креативності відрізнятимуться. Способи порушення можуть бути у вигляді «вуалювання», «маніпулювання», «фальсифікація» та «шахрайства» і відрізняються об'єктом порушення. Так при фальсифікації порушується облікове законодавство, при вуалюванні – принципи обліку та положення облікової політики, а при маніпулюванні – очікування ринку. Маніпулювання за межами законів та стандартів називають шахрайством. З метою уникнення таких порушень необхідно чітко дотримуватись принципу послідовності, а також інформація обліку і звітності має відповідати принципам корисності, ефективності, оптимальності, не суперечити принципам достовірності та неупередженості і слід звертати особливу увагу на підприємства, які змінюють облікову політику. Користувачам звітності необхідно володіти основами економічних знань і знати принципи та техніку формування фінансової звітності, щоб правильно трактувати показники. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні має іти шляхом змін відповідно до сучасних потреб суспільства з метою зниження інформаційного ризику для користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

2. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 2(14). – С. 88–101. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/11.pdf.

3. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

4. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «РУТА», 2007. – 328 с.

5. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр. – [3-е изд.]. – [перев. с 5-го немецкого издания С. И. Цедербаума]; редакция, дополнения и примечания проф. Н. С. Лунского. – М.: Издательство «Экономическая жизнь», 1925. – 579 с.

6. Заббарова О. А. Балансоведение: [учебное пособие] / О. А. Заббарова. – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.

7. Ковалев В. В. Финансовая отчетность. Анализ Финансовой отчетности (основы балансоведения): [учеб. пособие] / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 432 с.

8. Голов С. Ф. Креативний облік – загроза професії та суспільству / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42.

9. Parker R. H. Macmillan Dictionary of Accounting / R. H. Parker. – [2nd ed.]. – London : The Macmillan PressLtd., 1992. – 307 p.

10. Медведев М. Ю. Бухгалтерский словарь / М. Ю. Медведев. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 488 с.

11. Siegel J. G. Dictionary of Accounting Terms / J. G. Siegel, J. K. Shim. – [4th ed.]. – New York : Barrons, 2005. – 506 p.

12. CIMA Official Terminology. – [2005 Edition]. – CIMA Publishing, Oxford, 2005. – 114 p.

13. Амеліна О. В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю / О. В. Амеліна // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. : Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482, [9–12] с. – (Серія економічна).

14. Осадча О. О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях / О. О. Осадча // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2013. – Випуск 1(61). – С. 152–161.

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

16. Голов С. Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? [Електронний ресурс] / С. Ф. Голов // Економічні науки. – 2010. – Випуск 7 (25). – Ч. 1. – С. 360–367. – (Серія: «Облік і фінанси»). – Режим доступу: http://search.ukr.net/?go=http%3A%2F%2Firbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fecnof_2010_7(1)__46.pdf.

17. Панченко І. А. «Креативний облік» як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів [Електронний ресурс] / І. А. Панченко. – Режим доступу: //http://search.ukr.net/?go=http%3A%2F%2Firbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fecnof_2012_9(3)__4.pdf

18. Гарынцев А. Г. Балансовая политика коммерческих организаций: автореф. диссертации на соискание ученой степени кандидата эконом. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Гарынцев Андрей Геннадиевич. – Казань, 2008. – 24 с.

19. Заббарова О. А. Балансоведение: [учебное пособие] / О. А. Заббарова. – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.

20. Проскуріна Н. М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення [Електронний ресурс] / Н. М. Проскуріна. – С. 110–114. – Режим доступу: http://search.ukr.net/?go=http%3A%2F%2Firbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fpiprp_2014_1_26.pdf .

21. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.

22. Творчі аспекти фінансової звітності // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 23–24. – С. 2.

23. Amat O. Thee thics of creative Accounting [Electronic Resource] / O. Amat, J. Blake, J. Dowds. – Mode of access: http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf

24. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

25. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Э. Райс. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 352 с.

26. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України: від 29 листопада 2000 року № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: /http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG5125.html

27. Малюга Н. М. Проблеми викладання теорії бухгалтерського обліку / Н. М. Малюга // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2–3. – С. 215–218.

28. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective [Electronic Resource]. – Mode of access: http://www.ifac.org/Credibility/

29. Чалый И. Как доят священных коров бухучета / И. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 5. – С. 45–50.

Т. І. Тесленко,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ У КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Зобов'язання підприємства є невід'ємною складовою здійснення господарської діяльності, оскільки кожне підприємство постійно вступає в економічні відносини з іншими суб'єктами господарювання з метою придбання різного виду матеріальних цінностей, робіт, послуг, що необхідні йому для виробництва продукції, надання послуг або виконання робіт. Крім того, використання праці найманих працівників призводить до виникнення зобов'язань по розрахунках з оплати праці та зі страхування. Використання природних ресурсів, одержання доходу, прибутку тощо передбачає нарахування зобов'язань у вигляді податків та зборів до сплати в бюджет. Недостатня кількість грошових коштів для налагодження бізнесу спонукає підприємство отримувати кредити у фінансових установах як довгострокового так і короткострокового характеру. Розмір зобов'язань та їх структура, що відображені у фінансовій звітності підприємства, дають можливість оцінити його платоспроможність, що, в свою чергу, певним чином впливає на прийняття управлінських рішень. Тому актуальність проблем визнання, оцінки, класифікації та відображення в обліку та звітності інформації про зобов'язання підприємств є безперечною.

Проблема класифікації зобов'язань підприємства постійно обговорюється науковцями як у вітчизняних наукових виданнях, так і за кордоном. Серед таких науковців слід відмітити Бетге Йорг, Велш Глен, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голова, Н. М. Грабова, Р. Є. Грачова, В. І. Єфіменко, М. В. Кужельний, П. О. Куцик, А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Лінник, О. В. Лишиленко, В. Н. Пархоменко, М. Л. Пятов, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, Шорт Деніел Г.

Віддаючи належне розробкам вітчизняних та зарубіжних вчених, слід зазначити, що в питаннях визнання та класифікації зобов'язань, а також відображення їх у звітності залишається чимало невирішених проблем, які потребують детального дослідження і вироблення пропозицій для практичної діяльності.

Метою статті є проведення аналізу існуючої законодавчої бази, вітчизняної та міжнародної практики з питань обліку та відображення у звітності інформації про зобов'язання підприємства, результатів попередніх наукових досліджень з цього питання та надання пропозицій щодо удосконалення класифікації зобов'язань з метою відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [22]. Це Положення (Стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, які встановлені іншими нормативними документами, перелік яких наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Розкриття інформації про зобов'язання в нормативних документах з питань ведення бухгалтерського обліку (крім П(С)БО 11)

П(С)БО	Зміст інформації щодо зобов'язань
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	визначення терміна «зобов'язання» (ст. 1); основні принципи відображення зобов'язань у бухгалтерському обліку та фінансової звітності (ст. 6); порядок проведення інвентаризації зобов'язань (ст. 10)
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	визначення терміна «зобов'язання» (п. 3); відображення зобов'язань у балансі (ст. II п. 7); основні принципи відображення зобов'язань у фінансовій звітності (ст. III п. 6); про неприпустимість згортання статей активів та зобов'язань, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) (ст. IV п. 3)
П(С)БО 14 «Оренда»	відображення в бухгалтерському обліку орендаря зобов'язань за користування майном, що одержано в оренду (п. 5)
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	визнання зобов'язань з поточного податку на прибуток (п. 5); визначення суми зобов'язань з податку на прибуток відповідно до податкового законодавства (п. 11)
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	визначення ідентифікованих зобов'язань (п. 4); ведення обліку придбання підприємства іншим підприємством (п. 5, 7, 8, 9); виключення внутрішньої заборгованості між підприємствами (п. 17)
П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»	відображення частки меншості в консолідованому балансі окремо від зобов'язань (п. 13, 14)

Продовження таблиці

1	2
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	у визначені терміна «монетарні статті» (п. 4); відображення в обліку операцій в іноземній валюті (п. 5, 6, 7, 8); відображення у фінансовій звітності показників в іноземній валюті (п. 10, 11, 12, 13, 14)
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	оцінка зобов'язань в операціях пов'язаних сторін (п. 6, 7, 8, 9, 10); розкриття інформації у примітках до фінансової звітності (п. 11.3, 11.4)
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом МФУ від 28.03.2012 № 433	про рівність підсумку балансу (п. 2.2); умови відображення зобов'язань в балансі (п. 52); відображення інформації про окремі види зобов'язань за відповідними статтями балансу (п. 2.48 – 2.74)
Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку класу 5 «Довгострокові зобов'язання» та класу 6 «Поточні зобов'язання»

Для цілей бухгалтерського обліку на міжнародному рівні поняття зобов'язань розглядається у параграфі 49 Концептуальної основи та у параграфі 10 МСФЗ 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» [17].

Так, нами було проаналізовано термін «зобов'язання» у контексті міжнародних стандартів, зокрема, Міжнародному стандарті фінансової звітності 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів. У МСФЗ 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» в розділі 2 «Визначення» наведено таке визначення зобов'язань: зобов'язання – це обов'язок, що виник у результаті минулих подій, що відбулись [17].

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів термін «зобов'язання» наводиться у п. 49 наряду з термінами «активи» та «власний капітал»:

а) «активи, зобов'язання та власний капітал – це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану. Вони визначаються таким чином:

б) зобов'язання – теперішня заборгованість підприємства, що виникає внаслідок минулих подій, від погашення якої очікується вибуття ресурсів із підприємства, які втілюють у собі майбутні економічні вигоди».

Грачова Р. [6, 7] стверджує, що це визначення зобов'язань, яке наводиться у розділі «Елементи фінансових звітів», розглядається в Міжнародних стандартах як елемент фінансової звітності. А в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28] термін «зобов'язання» та його визначення наводиться у розділі «Загальні положення», тобто зобов'язання розглядаються одночасно як елемент фінансової звітності і як об'єкт бухгалтерського обліку що має певну смислову різницю. Цю різницю вищезазначений автор [6, 7] пояснює тим, що зобов'язання, що накопичилися протягом звітного періоду і знайшли відображення у балансі, дійсно є наслідком подій, які відбулися у минулому, а господарські операції (події господарського життя з придбання товарів, робіт, послуг, отримання кредиту тощо) є причиною виникнення таких зобов'язань.

У вітчизняному законодавстві визначення зобов'язань наводиться у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19], у П(С)БО 11 «Зобов'язання» трактування цього терміна відсутнє. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» розглядаються питання щодо визнання, оцінки, класифікації зобов'язань та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Тому далі розглянемо питання щодо класифікації зобов'язань у контексті вітчизняних та міжнародних стандартів обліку та звітності, а також зарубіжної облікової практики.

Так, природні та соціальні науки для вивчення та ув'язки інформації застосовують класифікацію. У бухгалтерському обліку класифікація є необхідною умовою систематизації облікових об'єктів для побудови системи бухгалтерського обліку з подальшим використанням її для прийняття управлінських рішень. Від того, наскільки правильно здійснено поділ та класифікацію об'єктів обліку, а також від того, наскільки правильно обрано класифікаційні ознаки, залежить якість облікової інформації та ефективність управління підприємством. Зобов'язання не є виключенням, тому що їх поділ на окремі категорії – необхідна частина забезпечення розуміння агрегованої облікової інформації, яка повинна сприйматись користувачем фінансової звітності для прийняття рішень.

Наукова класифікація є методом дослідження множини об'єктів шляхом їх поділу на класи (групи) за відповідною загальною ознакою, способом пізнання сутності, змісту, ступеня схожості й відмінностей об'єктів. Класифікація (від лат. clasis – розряд, клас і facio – роблю) – результат упорядкованого розподілу об'єктів заданої множини. Тобто термін «класифікація» застосовується в двох значеннях: метод дослідження, що полягає в розподілі досліджуваних об'єктів на підмножини, і результат, одержаний у результаті такого розподілу [4].

Метою класифікації інформації про зобов'язання в балансі є надання користувачам даних про платоспроможність підприємства та ліквідність його балансу, тобто ймовірності погашення заборгованості у випадку ліквідації даного підприємства.

Результати проведеного дослідження літературних джерел, що розглядають питання визнання, оцінки, класифікації та обліку зобов'язань, дозволяють виявити такі проблеми, що виникають при класифікації зобов'язань:

– відсутність єдиного комплексного підходу при розробці різних ознак класифікації зобов'язань;

– відсутність систематизації всіх ознак класифікації зобов'язань з урахуванням особливостей антикризового регулювання фінансово-майнового стану підприємства;

– потреба в розробці додаткових ознак класифікації на підставі ознак, що не розглядалися раніше. Виникнення додаткових критеріїв класифікації обумовлено динамічністю економічних процесів, що відбуваються в сучасному світовому співтоваристві, зростанням і удосконаленням міжнародної наукової думки.

Класифікація зобов'язань, що подана Ф. Ф. Бутинцем [2], Н. М. Грабовою [5], М. В. Кужельним [11], А. М. Кузьмінським [12], Ю. А. Кузьмінським [12], В. Г. Лінником [11], О. В. Лишиленко [15], М. С. Пушкарем [29], є доцільною для використання, оскільки полягає в тому, що в них, поряд з класифікаційними схемами заборгованості, автори досить змістовно й повно описують види та різновиди такої заборгованості і наводять їх економічну характеристику.

За результатами такого аналізу приходимо до висновку про те, що класифікація зобов'язань, зокрема обліковцями, частіше за все здійснюється за рахунками [9], причому вона є неповною і охоплює лише декілька основних ознак класифікації, а саме термін утворення,

термін погашення, об'єкти зобов'язань, ймовірність погашення, забезпечення зобов'язань.

Основою класифікації зобов'язань є їх розподіл залежно від строку, що визначається від дати балансу до дати погашення, яка визначена умовами виникнення зобов'язання (контрактом, умовами постачання, законодавством тощо). Така класифікація зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку використовується в закордонній практиці та наводиться у Міжнародних стандартах фінансової звітності. За часовим критерієм виділяють дві основні групи зобов'язань – довгострокові та поточні. Крім того, згідно з МСФЗ зобов'язання поділяють на забезпечені та непередбачені зобов'язання.

Так, у вітчизняній літературі з питань теорії бухгалтерського обліку автори Н. М. Грабова [5], М. В. Кужельний [11], А. М. Кузьмінський та Ю. А. Кузьмінський [12], В. Г. Лінник [11] зобов'язання поділяють на довгострокові та короткострокові (поточні). У підручниках з бухгалтерського обліку вітчизняними науковцями Ф. Ф. Бутинець [2], О. В. Лишиленко [15], М. С. Пушкар [29] зобов'язання розглядають згідно з вимогами Національних стандартів, тобто довгострокові, поточні, забезпечення та непередбачені. У зарубіжній економічній літературі з питань бухгалтерського обліку також спостерігається прихильність до загальноприйнятої класифікації зобов'язань на довгострокові та короткострокові (поточні) [1, 3, 31, 38]. Тобто класифікація поточних зобов'язань також мало чим відрізняється у вітчизняному обліку від класифікації зарубіжних країн. Різниця більше спостерігається у назві видів поточної заборгованості та конкретизації окремих видів зобов'язань.

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] з метою бухгалтерського обліку зобов'язання мають певну класифікацію, що відображена у таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація зобов'язань згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» до і після змін згідно з наказом МФУ від 27.06.2013 № 627

До внесення змін	Після внесення змін
довгострокові	довгострокові
поточні	поточні
забезпечення	–
непередбачені зобов'язання	непередбачені зобов'язання
доходи майбутніх періодів	доходи майбутніх періодів

Розглянемо кожен вид зобов'язань детально та надамо їх критичну оцінку. Так, довгострокові зобов'язання згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], це всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями. Тобто до цих зобов'язань з вищенаведеної класифікації (див табл. 1) можна віднести непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів, оскільки вони також не є поточними. На нашу думку, за аналогією поточних зобов'язань, які, згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, характеристику довгострокових зобов'язань доцільно викласти таким чином: довгострокові зобов'язання – це зобов'язання, термін погашення яких більше дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, або операційного циклу підприємства, якщо він перевищує рік.

Наступним видом зобов'язань до прийняття змін у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] були забезпечення. На сьогодні у складі зобов'язань згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] відсутній такий вид зобов'язань, залишилось лише визначення забезпечень як зобов'язань з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. При цьому інформація про забезпечення відображається у формі фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», зокрема, у другому та третьому розділі пасиву балансу, що відображено у таблиці 2.

Отже, враховуючи вище висловлене, можна зробити висновок, що існує невідповідність положень П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19] у частині класифікації зобов'язань, що відображаються у формі фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», а саме:

у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] забезпечення вилучені як окремий вид зобов'язань, а у додатку 1 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19] інформація про забезпечення наводиться у двох розділах пасиву балансу, при цьому вони відокремлюються в назві цих розділів;

у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] доходи майбутніх періодів виділені в окремий вид зобов'язань, а у додатку 1 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19] інформація про доходи майбутніх періодів наводиться у складі поточних зобов'язань як окрема стаття без згадування про них у назві розділу.

Таблиця 2

Структура зобов'язань у формі фінансової звітності № 1

До 13.02.2013 форма № 1 «Баланс»

Пасив	Код рядка
II. Забезпечення наступних витрат і платежів	
Забезпечення виплат персоналу	400
Інші забезпечення	410
Цільове фінансування	420
Усього за розділом II	430
III. Довгострокові зобов'язання	
Довгострокові кредити банків	440
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450
Відстрочені податкові зобов'язання	460
Інші довгострокові зобов'язання	470
Усього за розділом III	480
IV. Поточні зобов'язання	
Короткострокові кредити банків	500
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510
Векселі видані	520
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530
Поточні зобов'язання за розрахунками:	
з одержаних авансів	540
з бюджетом	550
з позабюджетних платежів	560
зі страхування	570
з оплати праці	580
з учасниками	590
із внутрішніх розрахунків	600
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605
Інші поточні зобов'язання	610
Усього за розділом IV	620
V. Доходи майбутніх періодів	630

З 13.02.2013 форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»

Пасив	Код рядка
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500
Довгострокові кредити банків	1510
Інші довгострокові зобов'язання	1515
Довгострокові забезпечення	1520
Цільове фінансування	1525
Усього за розділом II	1595
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610
товари, роботи, послуги	1615
розрахунками з бюджетом	1620
у тому числі з податку на прибуток	1621
розрахунками зі страхування	1625
розрахунками з оплати праці	1630
з одержаними авансами	1635
Поточні забезпечення	1660
Доходи майбутніх періодів	1665
Інші поточні зобов'язання	1690
Усього за розділом III	1695

Так, у формі № 1 «Баланс», що діяла до 13.02.2014, інформація про зобов'язання наводилась відповідно до класифікації зазначеної у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22]:

II розділ – інформація про забезпечення;

III розділ – інформація про довгострокові зобов'язання;

IV розділ – інформація про поточні зобов'язання;

V розділ – інформація про доходи майбутніх періодів.

Щодо форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» інформація про зобов'язання наводиться у двох розділах за строками їх погашення: довгострокові та поточні. Крім того, до кожного розділу

включаються статті щодо забезпечень. Тобто забезпечення відображаються у балансі також за строками погашення (довгострокові та поточні) як окрема стаття балансу у відповідному розділі – «Довгострокові зобов'язання та забезпечення» та «Поточні зобов'язання та забезпечення». Тобто забезпечення не розглядаються як складова довгострокових зобов'язань або поточних зобов'язань, вони відокремлюються і в назві відповідного розділу балансу і як окрема стаття пасиву балансу. Тому ми не погоджуємось з вилученням у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] забезпечень як окремої групи зобов'язань. Відмінною рисою забезпечень від зобов'язань, згідно до МСБО [18] та П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], є невизначеність щодо строку або суми погашення майбутніх зобов'язань, що й зумовлює виділення їх як окремий вид зобов'язань.

У П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] про забезпечення згадується у семі статтях, зокрема, статті 4, 13–18, 21.2–21.6. Так, згідно із загальним визначенням, поданим у п. 4 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], *забезпечення* – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. У цьому ж П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] у п. 13–18 наводиться більш детальна характеристика забезпечень, яка дещо відрізняється від трактування у п. 4. Так, у п. 14 щодо умов створення забезпечень наводиться громіздке незрозуміле трактування, у якому вищезгадана ознака «з невизначеною сумою» замінена на оцінку, яка «може бути розрахунково визначена». Водночас у п. 16 зазначається, що «сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів…, необхідних для погашення відповідного зобов'язання…». Така ознака забезпечень як «невизначеність часу погашення» взагалі не згадується у порядку їх визнання. Крім того, у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] у п. 17 передбачено цільове використання забезпечень, тобто вони можуть бути використані лише для тих цілей, для яких були створені. Отже, забезпечення використовуються по мірі виникнення зобов'язань, для яких вони були створені. Тобто вони можуть бути як довгострокові, так і поточні. Мета створення забезпечення розкривається у п.13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], де, крім того, зазначається, що суми створених забезпечень визнаються витратами. Тобто джерелом виникнення забезпечень є внутрішні ресурси підприємства, які призводять до збільшення витрат. У випадку відсутності використання або неповного використання забезпечень протягом звітного періоду виникає необхідність у коригуванні їх розміру. Так, згідно з п. 18 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] у разі відсутності ймовірності

вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню, що призводить до зменшення зобов'язань і витрат одночасно. Але, відповідно до п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], коли на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. Оскільки забезпечення є різновидом зобов'язань, вважаємо некоректним зменшення суми забезпечень шляхом сторнування. На нашу думку, правильним буде списання суми надлишку на доходи звітного періоду, тим більше, що Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій передбачена кореспонденція за дебетом рахунку 47 «Забезпечення наступних витрат і платежів» з кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід». Отже, забезпечення можуть призвести й до збільшення доходу підприємства.

На підставі вищезазначеного можна узагальнити ознаки забезпечень, а саме: їх сума може бути розрахунково визначена; мають невизначеність строку погашення; використовуються по мірі виникнення зобов'язань, для яких вони були створені; можуть бути використані лише на покриття тих витрат, для яких вони були створені; їх виникнення призводить до збільшення зобов'язань; списання невикористаних сум призводить до збільшення доходів.

З урахуванням попередніх досліджень [35] нами запропоновано таке визначення забезпечень – це зобов'язання з розрахунково визначеною сумою та невизначеним строком погашення. За МСФЗ забезпечення відображаються у фінансовій звітності з поділом їх на довгострокові та поточні. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

– виплату відпусток працівникам;

– додаткове пенсійне забезпечення;

– виконання гарантійних зобов'язань;

– реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;

– виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Більшість з вищенаведених витрат (крім виплати відпусток працівникам), для яких створюються забезпечення, мають довгостроковий характер. Тобто до складу поточних забезпечень можна віднести виплату відпусток працівникам, оскільки кожен працівник підприємства перебуває у відпустці раз на календарний рік. До поточних забезпечень

також можна віднести й забезпечення зі складу довгострокових, до погашення яких залишилось менше 12 місяців, наприклад, виконання гарантійних зобов'язань, за якими термін гарантії збігає менше ніж за рік.

Щодо доходів майбутніх періодів, то у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] вони виділені як окремий вид зобов'язань. У свою чергу, згідно з додатком 1 (форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)») до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» доходи майбутніх періодів включені до складу поточних зобов'язань як окрема стаття третього розділу пасиву балансу, що призводить до висновку, що доходи майбутніх періодів є одним із видів поточних зобов'язань, а не окремим видом зобов'язань підприємства.

На відміну від забезпечень про доходи майбутніх періодів у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] наводиться характеристика усіх груп зобов'язань, крім доходів майбутніх періодів. Визначення терміна «доходи майбутніх періодів» дається у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, а саме «у статті «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів».

У П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] доходи майбутніх періодів відокремлюються як вид зобов'язань, в Плані рахунків бухгалтерського обліку [9] рахунок для обліку доходів майбутніх періодів перебуває в одному класі з рахунками для обліку поточних зобов'язань, а в балансі, як згадувалось вище, стаття «Доходи майбутніх періодів» відображається як окрема стаття третього розділу пасиву балансу.

Згідно з Інструкцією про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку [9] до доходів майбутніх періодів відносять доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Виникнення доходів майбутніх періодів відбувається шляхом одержання грошових коштів за майбутні послуги, що призводить до збільшення активів (гроші на рахунку в банку або в касі) і одночасно до збільшення зобов'язань (заборгованість перед замовником). Погашення таких зобов'язань відбувається шляхом нарахування амортизації основних засобів, що передані в оренду, використанням матеріалів, електроенергії тощо під час виконання зобов'язань перед замовниками,

тобто відбувається вибуття активів, що притаманно зобов'язанням. У свою чергу, списання доходів майбутніх періодів призводить до збільшення доходу поточного періоду, тобто збільшення економічних вигід, з одночасним зменшенням зобов'язань, що притаманно до визнання доходів. Далі, враховуючи те, що доходи майбутніх періодів виникають на підприємстві в результаті надходження грошових коштів за надання в майбутньому послуг як передоплата необхідно встановити спільні та відмінні риси авансів одержаних та доходів майбутніх періодів. У таблиці 3 наведено спільні та відмінні риси попередньої оплати (авансу) та доходів майбутніх періодів.

Таблиця 3

Спільні та відмінні риси попередньої оплати (авансу) та доходів майбутніх періодів

Спільні риси		Відмінні риси	
Попередня оплата (аванс)	Доходи майбутніх періодів	Попередня оплата (аванс)	Доходи майбутніх періодів
Оплата за продукцію надійшла наперед, тобто до її відвантаження	Оплата за послуги надійшла наперед, тобто до їх надання	немає твердої прив'язки поставок до певної дати або часу (любий день місяця), є можливість випередження графіку поставок	надання послуг працівникам підприємства з перевезення жорстко прив'язане до певних дат, тобто має надаватися щодня і не може бути змінено
Відвантаження продукції відбудеться в наступних звітних періодах	Надання послуг відбудеться в наступних звітних періодах	на суму місячної поставки продукції немає твердих вимог щодо їхнього абсолютно точного дотримання (обсяг поставок може бути нерівномірним)	щомісячна сума наданих послуг працівникам підприємства чітко визначена і не може бути змінена. Неможливо надати послуги з перевезення більшого числа працівників підприємства, чим визначено в договорі, і неможливо здійснювати перевезення протягом більшої кількості днів, ніж маємо календарних днів у цьому місяці
Призводить до виникнення валового доходу у податковому обліку (перша подія)	Призводить до виникнення валового доходу у податковому обліку (перша подія)	Сума поставок за договором може бути змінена, що може призвести до нарахування штрафних санкцій постачальнику	Змінити обсяг надання послуг неможливо

Отже, доходи майбутніх періодів мають свої особливості, що дають можливість виділити їх як окремий вид зобов'язань, але вони не є достатньо суттєвими для виділення їх як окрему групу зобов'язань, що

зазначено у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22]. Крім того, за МСФЗ доходи майбутніх періодів взагалі не виділяються як будь-який вид зобов'язань, а відображаються у складі інших поточних зобов'язань.

У загальному вигляді структура пасиву балансу за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19] не суперечить вимогам МСФЗ, хоча і є більш деталізованою.

Проблемним питанням щодо класифікації зобов'язань, на нашу думку, є недостатня визначеність такого об'єкта обліку, як цільове фінансування. В існуючій нормативній базі немає роз'яснення щодо цього об'єкта обліку, саме до якого виду пасивів належить цільове фінансування. Згідно з балансовим рівнянням вартість активів завжди дорівнює сумі власного капіталу та зобов'язань. Щодо цільового фінансування, то про нього відсутня інформація у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19] щодо формування інформації у формі фінансової звітності № 4 «Власний капітал». Тобто цей об'єкт обліку не належить до власного капіталу. Також відсутня інформація щодо цього джерела утворення активів у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22], але при цьому у другому розділі пасиву балансу інформація щодо цільового фінансування наводиться окремою статтею у складі довгострокових зобов'язань. Отже, є джерело утворення активів, але невизначено це власне чи залучене джерело.

У нормативних документах щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємствах відсутнє трактування терміна «цільове фінансування». Але в окремих нормативних документах згадується про цільове фінансування, що узагальнено у таблиці 2.

Таблиця 2

Характеристика цільового фінансування у нормативних документах з ведення бухгалтерського обліку

Нормативний документ	Наведена характеристика
1	2
П(С)БО 15 «Дохід» [23]	п. 16. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. п. 17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. п. 18. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів

Продовження таблиці

1	2
	тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. п. 19. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [25]	п. 30. До складу зобов'язань звітного сегмента не включаються: забезпечення наступних витрат і платежів та цільове фінансування, якщо вони стосуються діяльності підприємства в цілому
П(С)БО 30 «Біологічні активи» [26]	п. 23. Цільове фінансування, пов'язане із сільськогосподарською діяльністю, визнається доходом у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». п. 31. Інформація про цільове фінансування, пов'язане з сільськогосподарською діяльністю, наводиться за такими показниками: п. 31.1. Призначення та сума цільового фінансування, визнаного доходом у звітному році. п. 31.2. Невиконані умови одержання цільового фінансування, непередбачені події, що вплинули на зменшення суми цільового фінансування, та сума зменшення у зв'язку з цим цільового фінансування у звітному році
П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [27]	п. 5. …Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та цільового фінансування, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом МФУ від 28.03.2012 № 433 [16]	п. 2.53. У статті «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [9]	Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямами, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум. Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень

Узагальнюючи інформацію щодо цільового фінансування у вищезгаданих нормативних актах, виділимо ознаки, що найбільш повно характеризують цільове фінансування.

Так, цільове фінансування здійснюється у певній заздалегідь визначеній сумі виходячи з розміру витрат, які необхідно понести для здійснення заходів, які є метою цільового фінансування. Але вона може корегуватися під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів, таких як інфляція, зміна нормативної бази, корегування плану заходів, технологічного процесу тощо. Отже, попередня сума для надання цільового фінансування є розрахунковою.

Кошти цільового фінансування використовуються по мірі виникнення витрат, що пов'язані зі здійсненням заходів, які є метою цільового фінансування. Тобто цільове фінансування може носити як довгостроковий, так і короткостроковий характер.

Використання коштів цільового фінансування здійснюється лише на покриття тих витрат, що передбачалися для здійснення заходів, які є метою цільового фінансування.

Джерелом цільового фінансування є зовнішні фінансові ресурси (надходження у вигляді субсидій, гуманітарної допомоги, асигнувань з бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб тощо). Наявність цільового фінансування призводить за певних умов до отримання доходу, а саме при використанні коштів цільового фінансування на покриття витрат, що пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Оскільки цільове фінансування призводить до збільшення доходів, то воно надається підприємству на безповоротній основі, що є важливою ознакою даного об'єкта обліку.

Отже, до ознак цільового фінансування належать: визначеність суми; використання по мірі виникнення витрат; використання за чітко визначеними цілями; зовнішні джерела виникнення; надання на безповоротній основі; одержання доходу по мірі використання коштів. Не можна ігнорувати наявність у цільового фінансування ознак зобов'язань, а саме: витратний характер, визначеність суми та вибуття активів у випадку погашення таких зобов'язань. Враховуючи специфічну ознаку цільового фінансування, а саме безповоротність при умові використання за визначеними цілями, його не можна віднести до складу довгострокових або поточних зобов'язань або забезпечень, а необхідно відокремити як певний вид зобов'язань.

Крім зобов'язань, що відображаються у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] згадується про

непередбачені зобов'язання, які або можуть виникнути на підприємстві в результаті невизначених майбутніх подій або вже виникли, але не визнаються підприємством. Отже, такі зобов'язання до повного визнання їх зобов'язаннями, за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена та їх погашення призведе до зменшення економічних вигід, не можуть відображатись у балансі підприємства, тобто вони є позабалансовими.

Крім непередбачених зобов'язань, вважаємо за необхідне до позабалансових зобов'язань віднести консенсуальні зобов'язання, тобто зобов'язання, які передбачаються до виконання відповідно до умов договору. Ця пропозиція зумовлена тим, що проконтролювати строки виконання зобов'язань з операцій купівлі-продажу товарів, робіт, послуг можна за допомогою господарських договорів, які укладаються між покупцем та постачальником і містять ряд умов виконання договірних зобов'язань. Усі договори за часом вступу їх у силу поділяють на консенсуальні та реальні. Консенсуальний договір вступає у силу після того, як сторони досягли угоди за всіма істотними умовами і надали йому форму, що передбачена чинним законодавством. Щодо реального договору, то для його дійсності, крім підписання в належному до закону вигляді, необхідна реальна передача речей, грошей, з приводу яких він був підписаний. Принципіальною відмінністю цих двох видів договорів є те, що за консенсуальними договорами зобов'язання сторін виникають при його підписанні, а за реальними договорами – після його виконання. Договори купівлі-продажу товарів, робіт, послуг належать до консенсуальних договорів. Згідно з діючим законодавством у консенсуальних договорах можуть передбачатися такі умови, за якими невиконання зобов'язання однією із сторін обов'язково призведе до зміни суми зобов'язань контрагентів через виплату неустойки, відшкодування недоодержаного доходу тощо. Завдання бухгалтерського обліку, орієнтованого на управління, – надавати відомості про такі факти незалежно від їх природи – економічної чи юридичної [21].

Безпосередньо підписання договору сторонами є фактом юридичної природи, і в бухгалтерському обліку виникнення таких зобов'язань не відображається, оскільки це не відповідає принципу превалювання сутності над формою. У цьому випадку підписаний договір може реєструватися позасистемно і виконувати тільки інформаційну функцію щодо майбутніх господарських операцій, які призведуть до виникнення певної суми зобов'язань. Відповідно, зобов'язання за

консенсуальними договорами не відображаються в балансі. Відображення договірних зобов'язань на рахунках позабалансового обліку підвищує контроль за їх виконанням і надає більш розгорнуту інформацію про фінансовий стан підприємства. Крім того, дозволяє робити прогнозні розрахунки щодо розвитку підприємства на майбутнє.

Отже, вважаємо, що з метою відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] необхідно їх класифікувати таким чином:

Таблиця 1

Пропозиції щодо класифікації зобов'язань у П(С)БО 11 «Зобов'язання»

Класифікація щодо відображення у балансі	Класифікація в межах групи	Зміст зобов'язань
Балансові	Довгострокові зобов'язання	зобов'язання, термін погашення яких більше дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, або операційного циклу підприємства, якщо він перевищує рік
	Поточні зобов'язання	зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу
	Забезпечення (довгострокові і поточні)	це зобов'язання з розрахунково визначеною сумою та не визначеним строком погашення
	Цільове фінансування	це фінансування підприємства з зовнішніх джерел на безповоротній основі при умові використання за визначеними цілями з подальшим збільшенням доходів підприємства
Позабалансові	Непередбачені	зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити
	Консенсуальні	зобов'язання, які передбачаються до виконання відповідно до умов договору

Так, до балансових зобов'язань належать зобов'язання, що є реальними, тобто визнаними підприємством. До позабалансових зобов'язань належать непередбачені та консенсуальні зобов'язання, тобто ті, що ще не визнані підприємством, або обумовлені лише договором.

Оскільки П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності, класифікація зобов'язань, що наведена у П(С)БО, повинна збігатись із структурою зобов'язань, що відображаються у формі фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», що нами запропоновано та відображено у таблиці 4.

Таблиця 4

Пропозиції щодо класифікації зобов'язань та структури пасиву балансу у частині зобов'язань підприємства

<table>
<tr><th>П(С)БО 11 «Зобов'язання»</th><th>Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»</th></tr>
<tr><td>Довгострокові зобов'язання:
довгострокові кредити банків;
інші довгострокові фінансові зобов'язання;
відстрочені податкові зобов'язання;
інші довгострокові зобов'язання.

Забезпечення (довгострокові і поточні)

Цільове фінансування

Поточні зобов'язання:
короткострокові кредити банків;
поточну кредиторська заборгованість за:
довгостроковими зобов'язаннями;
товари, роботи, послуги;
розрахунками з бюджетом;
розрахунками зі страхування;
розрахунками з оплати праці;
з одержаними авансами.
доходи майбутніх періодів;
інші поточні зобов'язання.</td><td>
<table>
<tr><th>Пасив</th><th>Код рядка</th></tr>
<tr><td>ІІ. Довгострокові зобов'язання, забезпечення та цільове фінансування
Відстрочені податкові зобов'язання</td><td>1500</td></tr>
<tr><td>Довгострокові кредити банків</td><td>1510</td></tr>
<tr><td>Інші довгострокові зобов'язання</td><td>1515</td></tr>
<tr><td>Довгострокові забезпечення</td><td>1520</td></tr>
<tr><td>Цільове фінансування</td><td>1525</td></tr>
<tr><td>Усього за розділом ІІ</td><td>1595</td></tr>
<tr><td>ІІІ. Поточні зобов'язання та забезпечення
Короткострокові кредити банків</td><td>1600</td></tr>
<tr><td>Поточна кредиторська заборгованість за:
довгостроковими зобов'язаннями</td><td>1610</td></tr>
<tr><td>товари, роботи, послуги</td><td>1615</td></tr>
<tr><td>розрахунками з бюджетом</td><td>1620</td></tr>
<tr><td>у тому числі з податку на прибуток</td><td>1621</td></tr>
<tr><td>розрахунками зі страхування</td><td>1625</td></tr>
<tr><td>розрахунками з оплати праці</td><td>1630</td></tr>
<tr><td>з одержаними авансами</td><td>1635</td></tr>
<tr><td>Поточні забезпечення</td><td>1660</td></tr>
<tr><td>Доходи майбутніх періодів</td><td>1665</td></tr>
<tr><td>Інші поточні зобов'язання</td><td>1690</td></tr>
<tr><td>Усього за розділом ІІІ</td><td>1695</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>Непередбачені зобов'язання</td><td>–</td></tr>
<tr><td>Консенсуальні зобов'язання</td><td>–</td></tr>
</table>

Згідно з даними таблиці 4 спостерігається відповідність класифікації зобов'язань у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] зі структурою форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у частині розкриття інформації про зобов'язання.

Отже, з вищенаведеного можна зробити висновок, що сучасні вимоги щодо складання фінансової звітності, зокрема форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у частині зобов'язань підприємства, потребують узгодженості НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22]. Зокрема, це стосується класифікації зобов'язань. Нами запропонована класифікація зобов'язань, яка передбачає їх поділ на балансові та позабалансові, де балансові зобов'язання, в свою чергу, поділяють на довгострокові, поточні зобов'язання, забезпечення та цільове фінансування, а позабалансові – на непередбачені та консенсуальні зобов'язання. Також надано пояснення щодо складання форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у частині зобов'язань підприємства, за вимогами МСФЗ. Запропонована класифікація зобов'язань у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [22] є достатньо вичерпною та відповідає структурі другого та третього розділу пасиву балансу. Інформація про зобов'язання, що не є балансовими, надасть можливість користувачам спрогнозувати можливі наслідки перетворення таких зобов'язань на балансові у майбутніх звітних періодах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бетге Йорг. Балансоведение [Текст] / Й. Бетге. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.

2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник [Текст] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

3. Велш Глен А. Основи фінансового обліку [Текст] / А. Велш Глен, Г. Шорт Дениел. – К.: Основи, 1999. – 943 с.

4. Глосарій (тлумачний словник) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.management.com.ua/glossary/

5. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] / Н. М. Грабова. – К.А.С.К., 2001. – 272 с.

6. Грачова Р. Є. Зобов'язання як елемент фінансової звітності, або бухгалтерський нарис про події та наслідки [Текст] / Р. Є. Грачова // Бухгалтерія. – 2001. – № 32/1. – С. 53–56.

7. Грачова Р. Є. Зобов'язання як елемент фінансової звітності, або бухгалтерський нарис про події та наслідки [Текст] / Р. Є. Грачова // Бухгалтерія. – 2001. – № 36/1. – С. 52–56.

8. Грачова Р. Є. Счет 69 Доходы будущих периодов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.fingal.com.ua/content/view/139/35/1/169.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капітали, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ: від 30.11.99 № 291.

10. Кужельний М. В. Бухгалтерський облік: [навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни] [Текст] / М. В. Кужельний, М. М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2005. – 217 с.

11. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

12. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] [Текст] / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.

13. Куцик П. О. Проблемні аспекти обліку, аналізу та контролю витрат і доходів майбутніх періодів [Електронний ресурс] / П. О. Куцик.

14. Куцик П. О. Сучасний підхід до організації обліку доходів майбутніх періодів [Електронний ресурс] / П. О. Куцик, Л. Т. Ясінська.

15. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік: [навч. посібник] [Текст] / О. В. Лишиленко. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2003. – 524 с.

16. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 № 433.

17. Міжнародний стандарт фінансової звітності № 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www1.minfin.ru/buh/msms/um_ias18.doc

18. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. [Текст]; [перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1272 с.

19. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.06.13 № 627 та зареєстровано в Мін'юсті 28.02.13 № 336/22868.

20. Пархоменко В. Н. Составление годовой финансовой отчетности [Текст] / В. Н. Пархоменко // Вестник налоговой службы Украины. – 2005. – № 5. – С. 66–80.

21. Петрук О. М. Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку (на матеріалах підприємств Житомирської області): автореф. дис. канд. екон. наук [Текст] / О. М. Петрук. – К.: КНЕУ, 2000. – 20 с.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України: від 31.01.2000 № 20.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом МФУ: від 29.11.99 № 290.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом МФУ: від 31.12.1999 № 318.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. наказом МФУ: від 19.05.2005 № 412.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом МФУ: від 18.11.2005 № 790.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затв. наказом МФУ: від 28.04.2006 № 415.

28. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.99 № 996-XIV.

29. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підручник] [Текст] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

30. Пятов М. Л. Бухгалтерский учет обязательств предприятия [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов. – Режим доступа: http://www.buh.ru/document-188

31. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности [Текст] / Г. В. Савицкая. – М.: ИНФРА, 2001. – 288 с.

32. Соколов Я. В. Доходы будущих периодов [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов. – Режим доступа: http://www.buh.ru/document

33. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу (пасивів) в управлінні підприємством [Текст] / В. В. Сопко // Вчені записки. – К.: КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – 310 с.

34. Тесленко Т. І. Забезпечення зобов'язань та цільове фінансування – складові власного капіталу чи різновиди зобов'язань? [Текст] / Т. І. Тесленко // Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. – Випуск 257: в 7 т. – Т. VI. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – С. 1623–1631.

35. Тесленко Т. І. Порядок визнання та відображення в обліку доходів майбутніх періодів [Текст] / Т. І. Тесленко // Науковий вісник НУДПСУ: зб. наук. праць (економіка, право). – 2010. – № 1. – С. 121–127.

36. Фінансовий облік: підручник [Текст] / [С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко та ін.]. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.

37. Хомін П. Особливості обліку розрахунків з постачальниками (підрядчиками) по новим регістрам журнальної форми [Текст] / П. Хомін // Бухгалтерський облік та аудит. – 2002. – № 1. – С. 59–62.

І. Є. Соколовська-Гонтаренко,
старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку

ПОДАТКОВЕ РАХІВНИЦТВО І ЙОГО ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

У комплексі проблем, пов'язаних із забезпеченням соціального і економічного прогресу, винятково важливе місце належить системі оподаткування. Її еволюція переконливо доводить, що податки не лише джерело наповнення бюджету, але й важливий інструмент регулювання багатьох соціально-економічних процесів. Сьогодні, коли йдеться про реалізацію стратегії, покликаної ліквідувати деформації, що мають місце в економічній сфері та сфері життєвого рівня населення, посилених кризовими явищами, особлива увага приділяється оптимізації оподаткування з тим, щоб податки стали дієвим інструментом державної політики не лише щодо сектору державних фінансів, але й суб'єктів господарювання.

В економічній літературі нерідко висловлюється думка, що велика кількість фінансово неспроможних підприємств, наявність яких негативним чином відбивається на фінансових можливостях держави, часто є наслідком свідомого викривлення суб'єктами господарювання реально існуючих показників діяльності. Не відкидаючи можливості такого розвитку подій, не буде перебільшенням стверджувати, що подібний стан речей бере початок також із недосконалості внутрішнього контролю показників звітності та методів їх аналізу. В зв'язку з цим безперечною постає потреба відпрацювання механізмів, які зроблять свій суттєвий внесок у розв'язання подібних суперечливих проблем. Важливим є врахування інтересів кожної із сторін податкових відносин. Залишити кожному підприємству, виходячи із об'єктивної оцінки його стану, достатньо коштів для збереження зацікавленості в результатах діяльності – завдання не менш важливе, ніж наповнення бюджету та одночасно й більш складне.

Однак практика свідчить, що ряд проведених реформувань у сфері оподаткування в бік і посилення, і пом'якшення податкового тягаря не завжди були обґрунтовані конкретними результатами, а отже, – доцільними. Тобто ключовою складовою постає якість інструментарію, що використовується для прийняття управлінських рішень

та регулюючих заходів, оскільки така якість обумовлює і темпи реформ, і довіру до них.

Проблеми ефективності оподаткування, адміністрування податків і зборів, організації фінансового і податкового контролю достатньо ґрунтовно розроблені в науковій літературі. У цьому контексті важливо виділити наукові здобутки В. Андрущенка, І. Басанцова, В. Вишневського, О. Воронкової, Ю. Іванова, І. Луніної, П. Мельника, В. Онищенка, С. Онишко, А. Соколовської, П. Панасюка, Л. Тарангул, К. Швабія, М. Чумаченка, С. Юрія та багатьох інших. І разом з тим існують окремі ділянки фінансової роботи, що не викликають належної уваги з боку наукової спільноти. Особливо це стосується проблем формування та використання окремих інструментів переважно для потреб внутрішнього користування. Йдеться про складання, зміст, структуру, аналіз форм і методів документообігу, моніторингу, оцінки, конкретних розрахунків тощо. У першу чергу, це стосується особливостей організації податкового рахівництва. Тому можна без перебільшення стверджувати, що сьогодні у вітчизняній літературі ці питання у їх системному підході не є предметом ґрунтовних досліджень. На основі узагальнення теоретичних і практичних положень щодо функціонування механізму податкового рахівництва сформульовано рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності податкового контролю як невід'ємної ланки вітчизняної системи оподаткування. Серед таких недостатньо вивчених проблем, на нашу думку, ті, що стосуються сутності, особливостей, складових механізму податкового рахівництва. На основі виявлення й узагальнення фінансових відносин, що виникають у процесі підготовки і складання суб'єктами господарювання податкової звітності та її представлення податковим органам сформулювати теоретичні положення щодо функціонування механізму податкового рахівництва, що сприятимуть його органічному включенню в систему заходів, здатних підвищити ефективність вітчизняного оподаткування. При цьому, зважаючи на фундаментальність розробки поняття «механізм», у контексті предмета будемо виходити із узагальнених трактувань В. Пашковського, де стверджується, що використання економістами терміна «механізм» пов'язано із залученням системного підходу до аналізу економіки і фінансів [10, с. 23] та С. Льовочкіна, що механізм це – організація, налагодження роботи економіки і фінансів [1, с. 26], а також В. Опаріна, що це «кермо» зовнішнього впливу держави і підприємства на економіку і суспільство [5, с. 17].

Тому є логічним розпочати дослідження з проблеми існування двох видів обліку – бухгалтерського та податкового, що, до речі, лежить в основі виникнення розбіжностей (в окремих випадках значних) щодо кінцевих фінансових результатів. Вказані види обліку досить суттєво відрізняються за своїми цілями. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIУ чітко визначає, що вся господарська діяльність підприємства має відображатися в первинних документах з наступною реєстрацією, систематизацією, нагромадженням і передачею інформації користувачам. У цьому суть бухгалтерського обліку, який становить основу складання фінансової, податкової і статистичної звітності. Податковий облік переслідує переважно фіскальні цілі, являючи собою систему реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про об'єкти оподаткування і величину податкових зобов'язань. З викладеного можна судити, по-перше, як уже зазначено, про відмінності у цілях цих видів обліку. По-друге, визначити їх взаємозв'язок, а саме визнати податковий облік як вторинну обробку (через призму вимог податкового законодавства) первинних бухгалтерських документів при складанні податкової звітності.

І перший, важливий висновок полягає у тому, що саме податковий облік, що лежить в основі податкового рахівництва, вважається менш об'єктивним. Адже виявлені на його основі фінансові результати на противагу бухгалтерському обліку, який базується на первинних документах і систематизується в регістрах аналітичного і синтетичного обліку, є переважно розрахунковими.

Не менш важливим є й те, що використання цього виду обліку містить можливості для штучного збільшення витрат, а звідси – зменшення величини податкових зобов'язань.

Тому питання гармонізації бухгалтерського та податкового обліку постійно обговорюються науковцями і практиками та відбувається постійний пошук шляхів практичного втілення відповідних заходів.

Таким чином, коріння проблеми ефективності механізму податкового рахівництва, насамперед, слід шукати в сфері податкового обліку, що апріорі характеризується недостатньою об'єктивністю.

Не меншої значимості з позиції ефективної організації податкового рахівництва набувають і питання збільшення обсягів розрахункових робіт як іншого наслідку існування двох видів обліку. Цим накладається суттєвий відбиток на систему податкового рахівництва.

Досить згадати порядок оформлення податкової накладної, визначення податкового і бухгалтерського прибутку, обліку тимчасових і постійних різниць, що виникають при визначенні кінцевого фінансового результату тощо. Звідси викристалізовується й наступний висновок щодо забезпечення ефективності механізму податкового рахівництва: потреба ведення податкового обліку вимагає додаткових адміністративних витрат суб'єктів господарювання на його здійснення. Проблема поглиблюється тією обставиною, що в умовах багаточисельності податків і зборів практично кожен із них вимагає окремого обліку з нарахування і сплати та постійного обліку розрахунків з державним і місцевими бюджетами за податковими зобов'язаннями. Це визначає масштабність ускладнень для ефективності функціонування механізму податкового рахівництва.

До переліку подібних проблем можна додати й те, що визначення сум податкових зобов'язань непрямими методами, передбачене Методичними рекомендаціями визначення сум податкових зобов'язань непрямими методами, затверджених наказом ДПА України від 05.07.02 № 312\ДСП [9], вимагає додаткових витрат з боку податкових органів для встановлення, чи існує зв'язок між виявленими прихованими податковими зобов'язаннями та іншими податками. Практично це означає ускладнення методик обліку, контролю та аналізу. Саме на це та на ускладнення в процесі прогнозування доходів бюджету зверталася свого часу увага в Листі Міністерства фінансів України від 25.07.02 № 051-291-205\1222.

Та головне, що розділення бухгалтерського і податкового обліку не супроводжувалося розробкою єдиної методики ведення податкового обліку і форм зберігання облікових даних. Порядок визначення податкових зобов'язань і діюча методика складання податкової звітності регламентуються багатьма інструкціями і поясненнями ДПА України, водночас як методологія ведення податкового обліку розробляється бухгалтерами на основі власного досвіду. До того ж, на думку багатьох фахівців, діюче податкове законодавство ввело в обіг немало понять і категорій, що вступають у протиріччя з усталеними постулатами економічної теорії.

Відтак розробка і впровадження інновацій в податкове рахівництво набуває нових рис, що пов'язані із забезпеченням достовірності результатів діяльності, ефективності формування і використання фінансових ресурсів, здійснення розрахунків. Важливо досягти, щоб система податкового рахівництва була чіткою, прозорою та зрозумілою і

для працівника, який ним займається, і для користувача такої інформації. Сформовані подібним чином показники мають забезпечити адекватне формування на їх основі бюджетів, перехід до середньострокового бюджетно-податкового планування. Поряд з цим вони повинні сприяти розв'язанню однієї із складних проблем – розповсюдженню тіньової економіки. У підсумку це спонукає до розробки рекомендацій, здатних підвищити ефективність податкового рахівництва як суттєвого чинника результативності оподаткування в цілому.

Для втілення такого завдання дуже важливо наголосити на потребі обґрунтування, насамперед, загальних теоретичних положень організації податкового рахівництва. При розгляді питань, пов'язаних із податковим рахівництвом, вони переважно бачаться у практичній площині, тобто в діяльності, що охоплює безпосередньо порядок складання та представлення податкової звітності до податкових органів, а також організацію обліку податкових платежів. Разом з тим часто упускається та обставина, що в основі використовуваних показників лежить їх конкретний економічний зміст, а перелічених процесів – конкретні фінансово-господарські явища і процеси. Процес податкового рахівництва повинен бути організований таким чином, щоб, з одного боку, забезпечити користувачів якісною і достовірною інформацією про нарахування і виконання податкових зобов'язань, наявність податкового боргу і його погашення, переплати, відшкодування з бюджету в розрізі платників податків і зборів. З іншого – не упустити при цьому зміст показників, що формують таку інформацію, що неминуче призведе до втрати якості окремих робіт та податкового рахівництва в цілому.

Отже, засади економічної теорії, фінансової та податкової науки становлять той ґрунт, на якому мають засновуватися процеси податкового рахівництва і робота його суб'єктів – суб'єктів податкових відомостей, звітів і звітності.

Що ж стосується принципових підходів до податкової звітності, то, зважаючи, що вона є частиною фінансової, при визначенні основних характеристик і принципів її підготовки необхідно виходити із «Загальних вимог до фінансової звітності» Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [4].

Таким чином, визначаючи сутність податкового рахівництва, необхідно зазначати про два виміри, що, перебуваючи у діалектичному

взаємозв'язку, забезпечують її найповніше відображення. У найзагальнішому значенні це система відносин, що виникають у процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань, при складанні податкової звітності, а також при внутрішньому контролі показників звітності та їх аналізі. У такому розумінні предмет і сфера податкового рахівництва (в основі якого лежать розрахункові процеси) відрізняються від предмета і сфери діяльності бухгалтерського і податкового обліку (в основі яких лежить облік) і предмета і сфери діяльності економічного аналізу (в основі якого лежать аналіз і аудит), незважаючи на їх взаємозв'язок і взаємозалежність. У більш вузькому розумінні податкове рахівництво – це різновид фінансової роботи з використанням широкого арсеналу аналітичних способів і прийомів, що базується на податковій та бухгалтерській звітності, даних оперативного і статистичного обліку в грошовій формі з підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань до бюджетів різних рівнів та складання податкової звітності. Разом з тим важливо наголосити, що подібне визначення ніякою мірою не спрощує поняття податкового рахівництва, не зводить його сутності лише до техніки вирахування сум податків, що підлягають сплаті до бюджету. Його методи та прийоми повинні чітко відображати сутність об'єкта і бази оподаткування.

На нашу думку, податкове рахівництво слід розглядати як невід'ємну та важливу складову системи оподаткування, що через підвищення якості процесів адміністрування податків і зборів здатна сприяти результативності цієї системи та впливати на прийняття управлінських рішень щодо оподаткування. Податкове рахівництво необхідно розглядати, з одного боку, початковим, а з іншого – ключовим етапом адміністрування податків і зборів й виконання платниками податків їх конституційного обов'язку. Стабільність і своєчасність надходження коштів до бюджетів в першу чергу забезпечується реалізацією усіх складових механізму податкового рахівництва.

У цьому зв'язку науковий інтерес становить структура такого механізму, важливим є його дослідження як цілісності у взаємозв'язку всіх його структурно формуючих елементів. На нашу думку, у такому підході до них слід віднести законодавчу, фінансову та організаційну складові, що в сукупності надають кількісну і якісну оцінку майнових інтересів і прав учасників податкових відносин. У контексті виокремлення окремих форм і методів, що формують механізм податкового

рахівництва, до перелічених складових можна віднести відповідно юридичні засоби, фінансові інструменти, методи, нормативи, ліміти тощо, а також технічні засоби й організаційні форми. Проте питання структури механізму податкового рахівництва потребує подальшого вивчення та аналізу.

Як уже зазначалося, основним джерелом податкового рахівництва є податковий облік. Якщо до середини 1997 р. в Україні для цілей оподаткування прибутку використовувалися дані бухгалтерського обліку, а податкову базу визначали на основі даних регістрів бухгалтерського обліку, то після прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 – дані податкового обліку. З жовтня 1997 р. були введені первинні документи податкового обліку – податкові накладні і податкові векселі та спеціальні облікові регістри податкового обліку – реєстри отриманих та виданих податкових накладних (затверджено Наказом ДПА України від 30.06.05 № 244).

Відмінності між бухгалтерським та податковим обліком, основна з яких полягає в іншому підході до групування витрат і доходів на основі одних і тих же первинних документів, в окремих випадках набули характеру протиріч. А те, що при здійсненні перевірок органами податкової служби контроль нарахування і сплати податків, застосування штрафних санкцій здійснюється саме на основі даних податкового обліку, призвели до певної «дискримінації» бухгалтерського обліку, що практично знайшло своє відображення у зменшенні уваги до проблем останнього. Разом з тим багато матеріальних і трудових витрат, що виникли у зв'язку з потребою ведення податкового обліку, носили зайвий характер. Досить згадати порядок оформлення податкових накладних, що практично дублювали витратні накладні, однак потребували при цьому значних додаткових витрат. З іншого боку, дані про реалізацію товарів і розрахунках записуються двічі – в обліковий регістр і реєстр отриманих і виданих податкових накладних. Таким чином, податковий облік ускладнює процес облікової обробки інформації, знижує його оперативність і, як наслідок, – виникають складності в процесі прийняття управлінських рішень.

Та головне, на нашу думку, у тому, що при формуванні механізму податкового рахівництва ми стикаємося не з відмінностями в сутності показників, а з різними підходами, методами розрахунку. Дійсно, за великим рахунком і в бухгалтерському і податковому обліку головними елементами, що формують прибуток, є доходи і витрати.

Дані фінансового синтетичного та аналітичного обліку про доходи та витрати звітного періоду дещо відрізняються від показників доходів та витрат, визначених згідно з III розділом ПКУ [8]. Ця відмінність є наслідком податкових різниць, що виникають при оцінці окремих видів доходів та витрат, тобто податкові різниці виникають внаслідок здійснення господарських операцій, які мають різну оцінку та/або критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з III розділом Податкового кодексу [8]. Вони поділяються на тимчасові та постійні.

Тимчасова податкова різниця – різниця яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах. Тимчасові різниці є наслідком застосування різних методів оцінки балансової вартості активів за фінансовим та податковим обліком. Прикладами таких різниць є застосування методів оцінки довгострокових та поточних фінансових інвестицій; витрати на ремонти та поліпшення основних засобів, що капіталізовані у бухгалтерському обліку, проте належать до витрат у податковому обліку в межах 10 % балансової вартості основних засобів; суми поворотної фінансової допомоги, які не відображаються у складі доходів у бухгалтерському обліку; суми поворотної фінансової допомоги, які не відображаються у складі витрат у бухгалтерському обліку; витрати майбутніх періодів, які не враховуються у складі витрат для цілей податку на прибуток тощо. Тимчасові різниці анулюються протягом наступних періодів.

Крім тимчасових різниць, виникають також постійні різниці, які є наслідком застосування різних баз оподаткування та не накопичуються протягом ряду облікових періодів зокрема.

Постійна податкова різниця – різниця, яка виникає в звітному періоді і не анулюється в наступних звітних періодах. При цьому вона поділяється на таку, що підлягає вирахуванню, і таку, що призводить до зменшення податкового прибутку (або збільшення збитку). Постійні різниці можуть виникати у випадках, коли фактичні витрати підприємства на відповідні цілі фактично перевищують норми, встановлені податковим законодавством. Як приклад, можна навести представницькі витрати, витрати на навчання тощо.

До постійних податкових різниць можна також віднести такі, які виникають у результаті списання ряду витрат на соціальний розвиток; на благочинні потреби; на паливно-мастильні матеріали для легкового автотранспорту; витрати на проведення прийомів, презентацій, свят, придбання та розповсюдження подарунків; фінансові санкції, штрафи, неустойки; також постійні податкові різниці виникають внаслідок того, що амортизаційні відрахування на невиробничі основні засоби не включаються до складу витрат, і, відповідно, за правилами податкового обліку, фінансовий результат від продажу визначається виходячи з первинної вартості невиробничого основного засобу; амортизація об'єктів невиробничого призначення не включаються до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток; понаднормативні витрати на відрядження не включаються до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток тощо, тобто всі витрати, які за податковим законодавством не входять, або входять лише частково до складу витрат платника, а згідно з обліковими стандартами є елементами операційних витрат чи інших витрат звичайної діяльності.

У результаті виникнення тимчасових податкових різниць, як це зазначається у МСБО 12 «Податок на прибуток» [3] сума витрат з податку на прибуток, яка показується у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) та нараховане зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток за своєю величиною можуть суттєво відрізнятися. Наявність різниці між величиною податку на прибуток та фінансовим результатом діяльності і базою оподаткування гідно з чинним податковим законодавством є нормальним і об'єктивним явищем, яке не може бути ліквідоване при будь-яких змінах податкового законодавства. Аргументацією такого твердження є суб'єктивність облікової політики, яку кожне підприємство повинно обирати самостійно, виходячи із конкретних особливостей, умов, форм та видів своєї діяльності.

Водночас певних коригувань потребує податкове законодавство, які стосуються, наприклад, таких витрат, як благочинні внески чи представницькі витрати. Їх не можна пов'язувати з прибутком, одержаним у минулому періоді, бо це є недоречністю як в економічному, так і в соціальному відношенні, бо не можна щомісячну суму благочинного внеску дитячому будинку чи інтернатові для людей похилого віку ставити в залежність від того, якою була база оподаткування

(навіть не фінансовий результат діяльності до оподаткування) у минулому періоді. Порядок включення таких витрат до складу витрат платника слід максимально спростити. Благочинні внески за підтвердженням їх обґрунтованості необхідно включати до витрат платника у повному обсязі, надаючи пільги при нарахуванні єдиного соціального внеску. Представницькі ж витрати можна включати до витрат платника, наприклад, у певному процентному співвідношенні до їх фактично підтвердженого рівня.

Необхідно також внести певні зміни в оподаткування деяких фінансових операцій. Справа в тому, що операції, пов'язані з повторним випуском в обіг акцій власної емісії, класифікуються як операції із власним капіталом. Фінансові результати цих операцій не повинні відображатися у звіті про фінансові результати, а можуть змінювати лише структуру статей додаткового капіталу. Як правило, результати операцій із власним капіталом не підлягають оподаткуванню згідно з податковими законодавствами більшості зарубіжних країн, оскільки вони є особливими гарантійними зобов'язаннями акціонерних товариств перед співвласниками та акціонерами. Якщо ж прибуток (різницю між собівартістю викупу та вартістю повторної реалізації акцій) оподаткувати, то логічним було б включення збитку по цій операції до складу витрат платника.

Вирішення питань взаємної ув'язки подібних моментів щодо фінансового та податкового обліку значною мірою спростило б ведення обох видів обліку, не знижуючи при цьому об'єктивність оцінок фінансового стану та фінансових результатів діяльності підприємства та корисність облікової інформації для її зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Таким чином, ефективність механізму податкового рахівництва перебуває у безпосередній залежності від рівня зближення податкового та бухгалтерського обліку, максимального наближення показників податкового обліку до системи бухгалтерського обліку та на цій основі спрощення форм звітності. І основним напрямом подібного розв'язання проблеми має стати врахування саме економічної сутності економічних показників, а також дотримання вимог національних стандартів, які, починаючи з 2000 р., реформувалися на основі принципів міжнародних стандартів і це дало можливість отримання необхідної для податкових органів інформації про доходи і витрати платника безпосередньо в системі бухгалтерського обліку. Тут можна

погодитися з точкою зору Т. Михайлової про те, що за певних умов слід «вести мову про податкові розрахунки в системі бухгалтерського обліку, що забезпечать збір, фіксування та обробку інформації, необхідної для правильного визначення податкових зобов'язань» [2, с. 78].

Концептуальним підходом такого реформування вважають таке:

база оподаткування (прибуток, обсяг реалізації, вартість активів) повинна визначатися відповідно до норм бухгалтерського обліку, а податковим законодавством повинні регламентуватися податкові ставки і порядок сплати податків. У такому випадку відпаде необхідність додаткового складення первинних документів податкового обліку, що дублюють документи бухгалтерського обліку та ускладнюють роботу бухгалтерів.

Необхідний також раціональний підхід до визначення обов'язкових форм податкової звітності, щоб дані фінансової, податкової і статистичної звітності не дублювали одна одну. Тут не буде зайвим звернутися до світового досвіду. Зокрема, у розвинених країнах оподаткування в усіх його аспектах та деталях регулюється єдиними законами, що приймаються парламентами, а державні установи не мають права тлумачити ці закони і видавати підзаконні акти.

Крім того, серед факторів, що пояснюють необхідність посилення ролі податкового рахівництва у податковому адмініструванні та податковому менеджменті в цілому, на нашу думку, особливе місце належить:

– зростанню значимості інформаційного чинника при прийнятті управлінських рішень;

– необхідності активізації інноваційних засад і технологій у податковому механізмі, що дозволяють ефективно планувати, контролювати і спрямовувати діяльність ринкового суб'єкта для збалансування інтересів усіх учасників податкових відносин.

Обґрунтованість вищезазначеного очевидна. Незважаючи на постійне розширення кола проблем, що ставляться державою перед податковими органами, контроль за правильністю обчислення та сплати податків постає в ряду першочергових, зважаючи, що саме система оподаткування щорічно забезпечує до 80 % надходжень доходів до державного бюджету. У зв'язку з цим безперечною постає потреба відпрацювання механізмів, які роблять суттєвий внесок у розв'язання подібних проблем. При цьому важливим є врахування інтересів кожної із сторін податкових відносин. Залишити кожному підприємству

виходячи із об'єктивної оцінки його стану достатньо коштів для збереження зацікавленості в результатах діяльності – завдання не менш важливе, ніж наповнення бюджету та одночасно й більш складне.

Тому при розгляді питань, пов'язаних із податковим рахівництвом, вони переважно бачаться у практичній площині, тобто в діяльності, що охоплює безпосередньо порядок складання та представлення податкової звітності до податкових органів, а також організацію обліку податкових платежів. Разом з тим, часто упускається та обставина, що в основі використовуваних показників лежить їх конкретний економічний зміст, а перелічених процесів – конкретні фінансово-господарські явища і процеси. Процес податкового рахівництва повинен бути організований таким чином, щоб, з одного боку, забезпечити користувачів якісною і достовірною інформацією про нарахування і виконання податкових зобов'язань, наявність податкового боргу і його погашення, переплати, відшкодування з бюджету в розрізі платників податків і зборів. З іншого – не упустити при цьому зміст показників, що формують таку інформацію, що неминуче призведе до втрати якості окремих робіт та податкового рахівництва в цілому.

Звідси у найзагальнішому значенні податкове рахівництво важливо розглядати як систему відносин, що виникають у процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань при складанні податкової звітності, а також при внутрішньому контролі показників звітності та їх аналізі. У такому розумінні предмет і сфера податкового рахівництва (в основі якого лежать розрахункові процеси) відрізняються від предмета і сфери діяльності бухгалтерського і податкового обліку (в основі яких лежить облік) і предмета і сфери діяльності економічного аналізу (в основі якого лежать аналіз і аудит), незважаючи на їх взаємозв'язок і взаємозалежність.

У більш вузькому розумінні податкове рахівництво – це різновид фінансової роботи з використанням широкого арсеналу аналітичних способів і прийомів, що базується на податковій та бухгалтерській звітності, даних оперативного і статистичного обліку в грошовій формі з підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань до бюджетів різних рівнів та складання податкової звітності. Подібне визначення ніякою мірою не спрощує поняття податкового рахівництва і не зводить його до техніки вирахування сум податків: його методи та прийоми мають бути адекватними сутності об'єкта і бази оподаткування.

Податкове рахівництво через підвищення якості процесів адміністрування податків і зборів здатне сприяти результативності системи оподаткування та впливати на прийняття відповідних управлінських рішень. При цьому податкове рахівництво необхідно розглядати, з одного боку, початковим, а з іншого – ключовим етапом адміністрування податків і зборів й виконання платниками податків їх конституційного обов'язку.

Опосередковано про значимість проблематики податкового рахівництва можуть свідчити оприлюднення даних аналізу судової практики, здійсненого податковою службою. За період з 2005 по перше півріччя 2011 року сума вимог, задоволених на користь платника податків, знизилася майже в чотири рази, а сума вимог по справах, які суди вирішили на користь бюджету тільки в першому півріччі 2011 року, перевищує аналогічний показник за 2005 рік у 16,5 раза (рис. 1).

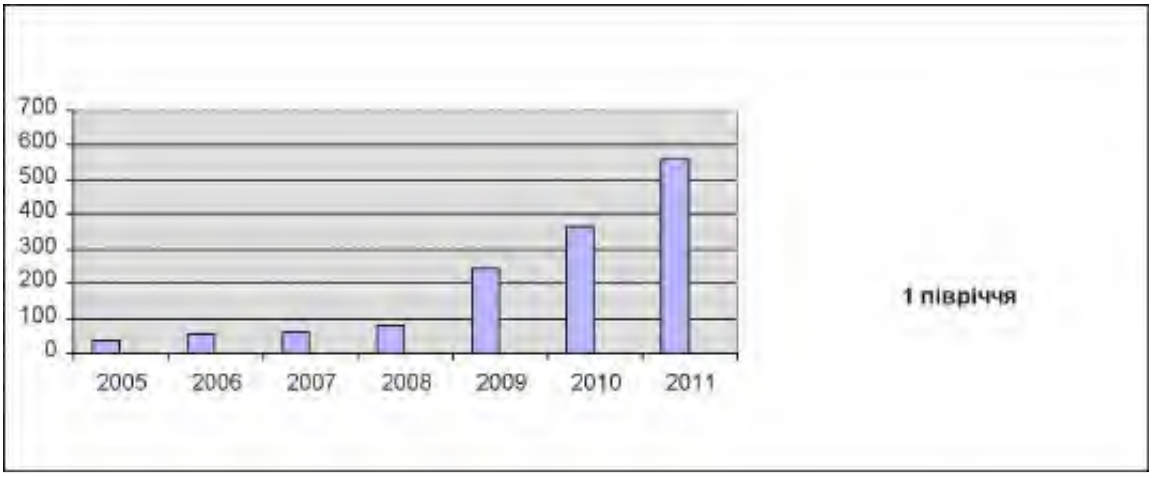


Рис. 1. Рівень задоволення вимог, пред'явлених платниками податків до податкових органів щодо визначених сум

Кількість позовів, які пред'являються податковими органами платникам податків, також зросла; збільшився відсоток судових справ, які виграно податковими органами за власними позовами. З 2005 року цей показник тримається на рівні 94–95 %. Так, у 2011 році з ініціативи податкових органів було подано 833 056 судових позовів, розглянуто 467 660 та задоволено 441 357, тобто 94 %. За перше півріччя 2011 року сума оскаржених податковими органами вимог за розглянутими заявами становила 396,1 млрд грн. На 95 % ця сума задоволена на користь податкових органів (376,3 млрд грн в абсолютному виразі).

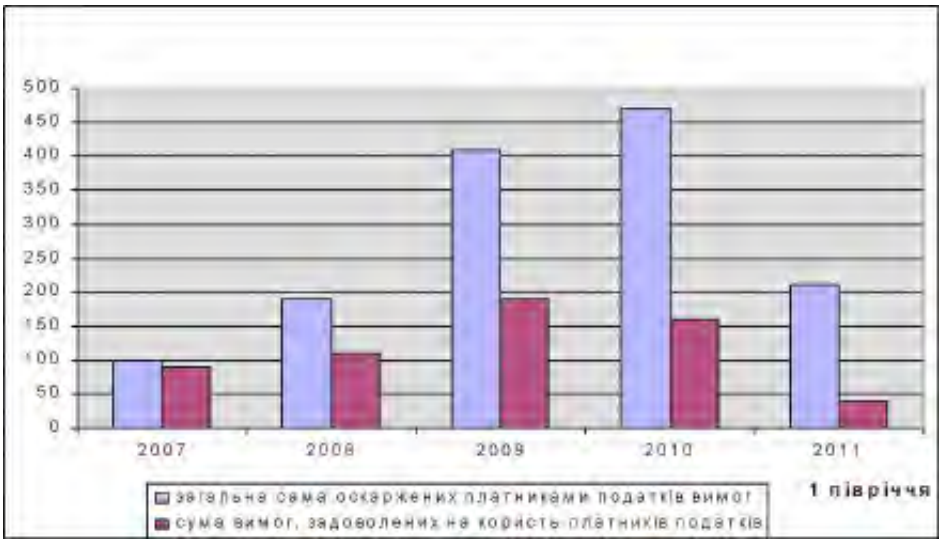


Рис. 2. Динаміка сум вимоги податкових органів, оскаржених платниками податків (млн грн)

Показники сум задоволених вимог за заявами здійснював платник, пред'явлених до податкових органів, знизилися за 2006–2011 рік у 2 рази – з 64 до 32 % (рис. 3).

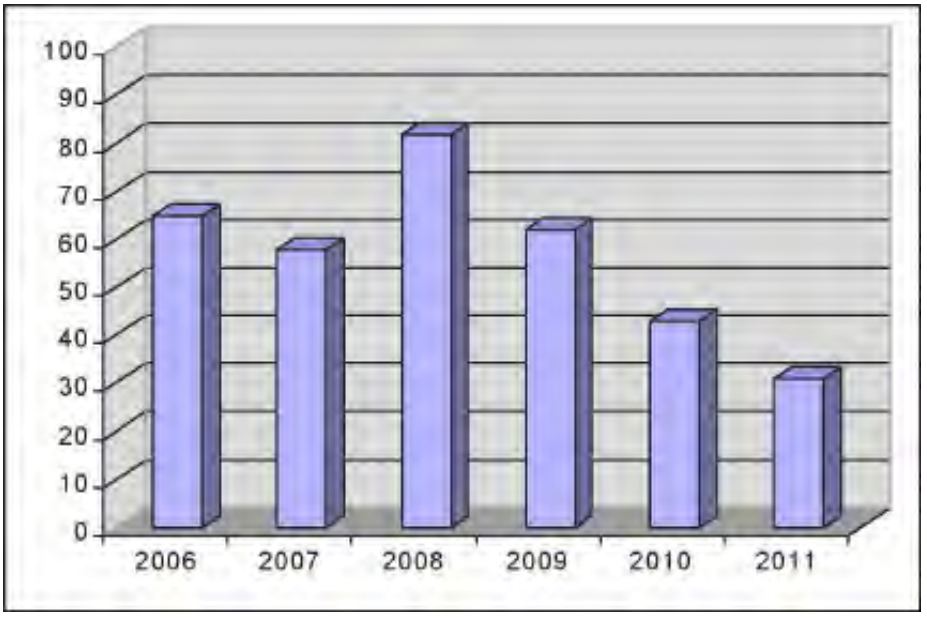


Рис. 3. Рівень задоволених вимог, пред'явлених платниками податків до податкових органів щодо визначених сум

Позитивна для бюджету тенденція судової практики податкових органів склалася в результаті зміни змісту податкових спорів, які виносяться на розгляд суду, а також підвищення якості, зокрема за рахунок ефективності податкового рахівництва, якому належить винятковe значення у системі податкового адміністрування.

Однією із найбільш ефективних форм здійснення податкового контролю визнана камеральна перевірка. Значення останньої реалізується як засіб, по-перше, контролю за правильністю та достовірністю складання податкових декларацій і, по-друге, відбору платників податків для проведення виїзних перевірок. Як свідчить практика, саме проведення камеральних перевірок за видами податків по Україні сьогодні залишається вагомим інструментом поповнення бюджету. У свою чергу, об'єктом спостереження тут є податкові декларації: залежно від виду податків перевірці підлягають від 9 до 95 % таких декларацій. У середньому за усіма видама податків камеральним податковим перевіркам підлягає п'ята частина податкових декларацій, при чому декларації індивідуальних підприємців – фізичних осіб контролюються частіше, ніж юридичних осіб.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів, насамперед Податкового кодексу України, основними завданнями камеральної перевірки є:

– візуальна перевірка правильності оформлення бухгалтерської звітності, тобто перевірка заповнення всіх необхідних реквізитів звіту, наявності підписів уповноважених посадових осіб;

– перевірка правильності складання розрахунків за податками, що включає в себе арифметичний підрахунок підсумкових сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, перевірку обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, правильності відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування, перевірка своєчасності подання розрахунків за податками;

– логічний контроль за наявністю перекручувань у звітній інформації;

– перевірка логічного зв'язку між звітними і розрахунковими показниками, порівнянності звітних показників з показниками попереднього звітного періоду;

– перевірка узгодженості показників, що повторюються в бухгалтерській звітності та в податкових розрахунках;

– попередня оцінка бухгалтерської звітності і податкових розрахунків з точки зору достовірності окремих звітних показників, наявності сумнівних моментів чи невідповідності, які вказують на можливі порушення податкової дисципліни.

Під організацією проведення камеральної податкової перевірки, на нашу думку, слід розуміти систему її деталізації, яка регламентує

спосіб формування програми і елементів перевірки, а також планування, послідовність, періодичність, позитивність окремих етапів здійснення первинних операцій. Така система передбачає, насамперед, попередній перевірочний аналіз, який включає в себе:

– вивчення податкових декларацій і особових рахунків платника податків за звітний період;

– зіставлення даних у річних особових рахунках з даними попередніх років;

– зіставлення зовнішньої та внутрішньої інформації (сплачені рахунки, отримання за результатами перевірки інших платників податків, інформації від місцевих органів влади й інших джерел тощо);

– аналіз фінансового стану платника податку (великі зміни в капітальних вкладеннях, нарахування зносу, результатів від реалізації, показник дохідності, динаміка запасів і оборотних коштів та ін.).

Організація камеральної податкової перевірки включає також регламентацію її основних етапів:

– перевірка правильності обчислення податкової бази;

– перевірка правильності арифметичного підрахунку даних, відображення в податковій декларації, виходячи із взаємної ув'язки показників строк і граф, передбачених її формою;

– перевірка обґрунтованості заявлених податкових розрахунків;

– перевірку правильності застосованих платником податків податку і пільг, їх відповідності чинному законодавству.

Таким чином, на першому етапі ще раз перевіряється достовірність подання звітності і здійснюється візуальний контроль правильності її оформлення з метою виявлення похибок, не помічених при прийомі податкової звітності.

Другий етап камеральної перевірки полягає в контролі за своєчасністю подання звітності. Цей контроль здійснюється практично одночасно з перевіркою повноти подання звітності та правильності її оформлення.

З наведеного чітко проявляється значимість податкового рахівництва. Як один із видів діяльності, напрямів фінансово-економічної роботи податкове рахівництво, в свою чергу, вимагає наявності або створення відповідних передумов та умов забезпечення. У цьому контексті є підстави зазначити про важливість формування механізму забезпечення податкового рахівництва. Останній, на нашу думку, відображає забезпечення спроможності відповідних працівників самостійно

у визначених законодавчо-нормативних межах забезпечувати відповідні розрахунки з метою виконання тих функцій і завдань, що стоять перед податковим рахівництвом, насамперед, щодо розрахунку податкових зобов'язань.

У процесі податкової перевірки контролю підлягають довідкові, нормативні, розрахункові дані. Водночас із позиції оцінки ефективності контролю найбільш значимими, на нашу думку, є дані про кількість перевірок, у результаті яких виявлені порушення, та сум, донарахованих для сплати в бюджет у розрізі видів податків і платежів. Крім того, з метою управління стягненням податків, своєчасного перерахування їх до бюджету та присікання ухилень від сплати податків обробка таких даних повинна здійснюватися щомісяця з послідуючим накопиченням обрахованих показників.

З метою оптимізації дії механізму забезпечення податкового рахівництва можна запропонувати впровадження інформаційної моделі такого забезпечення (рис. 4). Вона передбачає збір даних щодо кількості перевірок, зокрема таких, за якими виявлено порушення законодавства про податки та збори, а також про суми податків, що підлягають перерахуванню до бюджету в розрізі видів податків, платників та бюджетів (позабюджетних фондів). Результати перевірки, в ході якої виявлені порушення, фіксуються в картці особового рахунку (КОР) та податковій декларації (ПД). За деклараціями, за якими не визначено порушень, відділ камеральних перевірок формує загальний список.

Таким чином, слід зазначити, що камеральна податкова перевірка за своєю суттю являє собою:

1) перевірку повноти і своєчасності подання платником податків, платником зборів, податковим агентом документів податкової звітності, передбачених законодавством про податки і збори;

2) перевірку обґрунтованості застосування платником податку, платником зборів, податковим агентом ставок податку та пільг, їх відповідність чинному законодавству, перевірку правильності обчислення податкової бази на основі поданих платником податків, платником збору, податковим агентом документів, які є підставою для обчислення і сплати податку, а також надійшли від інших осіб документи про діяльність платника податків, платника збору, податкового агента.

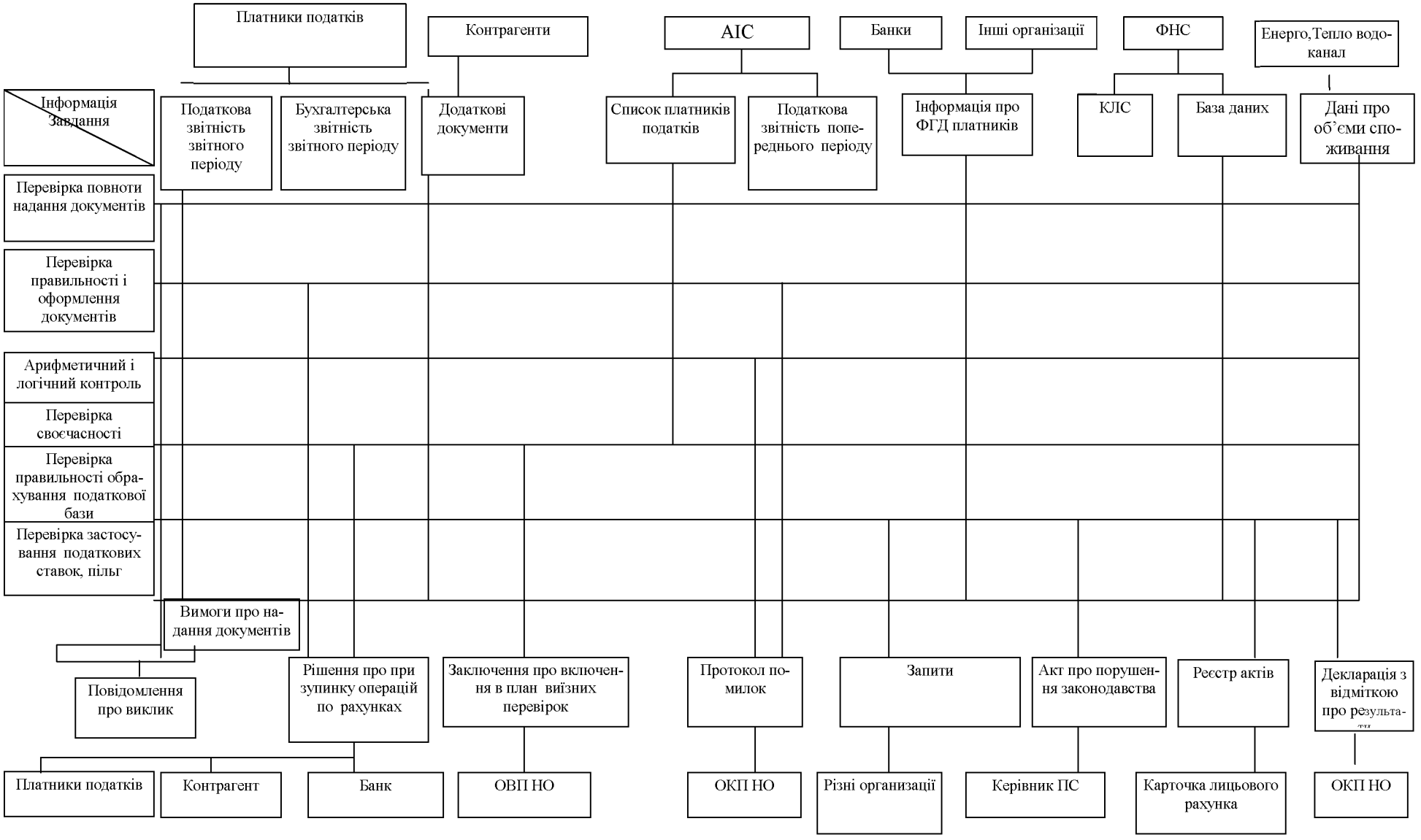


Рис. 4. Інформаційна модель податкового рахівництва

Організація основного процесу проведення камеральної перевірки – це процесуальна дія з виявлення відповідності заповнення звітних документів встановлених форм податкових декларацій, рахунків сум податків, правильності застосування податкових пільг, наявності необхідних платіжних документів, перевірка дотримання встановлених строків сплати податків та подання документів.

Підсумовуючи викладене, можна стверджувати, що на сьогодні ефективність механізму податкового рахівництва стримується відсутністю єдиних та обґрунтованих підходів до формування і реалізації такого механізму, що визначальною мірою зумовлене невідпрацьованістю теоретичних підвалин, починаючи вже з розуміння сутності та змісту власне податкового рахівництва. Це, у свою чергу, чинить суттєві перепони на шляху розв'язання важливого державного завдання – підвищення ефективності системи оподаткування як важливого джерела та інструмента виконання державою поставлених перед нею соціально-економічних завдань.

У підсумку це дозволяє зробити висновок, що в системі факторів впливу на результативність податкового адміністрування податкове рахівництво постає необхідним і ключовим фактором, що потребує подальшого врегулювання та забезпечення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Льовочкін С. В. Фінансовий механізм макроекономічного регулювання / С. В. Льовочкін // Фінанси України. – 2000. – № 12.

Михайлова Т. П. Гармонизация бухгалтерского и налогового учета / Т. П. Михайлова // Финансы, учет, банки: сборник научных трудов. – Выпуск 8. – Часть 2; под общ. ред. П. В. Егорова. – Донецк: ДонНУ, 2002. – С. 72–78.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (IAS 12) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf

4. Національний положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 № 73, зареєстр. у Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868.

5. Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): [навч. посібник] / В. М. Опарін. – К.: КНЕУ, 1999.

6. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. наказом Міністерства фінансів України: від 25.01.2011 № 27, зареєстр. у Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.12.2000 № 353, зареєстр. у Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. за № 47/5238 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z 0047-01.

8. Податковий кодекс України / Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112; в редакції від 15.08.2012 [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

Про затвердження Методичних рекомендацій визначення сум податкових зобов'язань непрямими методами: наказ ДПАУ: від 05.07.02 № 312\ДПС / Бухгалтер. – № 30. – серпень 2002.

10. Пашковский В.С. Кредитно-расчетный механизм в системе управления отраслью / В.С. Пашковский. – М.: Финансы, 1980.

О. О. Бідюк,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ ДО ЄВРОПЕЙСЬКОГО ПРОСТОРУ

«Стягнення непомірних податків – це дорога, що викликає розбій, збагачення ворога, призводить до загибелі держави».
Сюнь-цзи (313–238 рр. до н.е.).
Старокитайський філософ, послідовник Конфуція

У сучасних умовах господарювання інтеграція України до європейського економічного простору та поглиблення процесів глобалізації зумовлюють необхідність трансформації національної податкової системи відповідно до світової практики. У зв'язку з цим Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [1] було затверджено порядок справляння податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, якою визначені об'єкти та база оподаткування, ставки та строки сплати податку, а також пільги та умови їх надання.

Запровадження податку на нерухомість в Україні на сучасному етапі соціально-економічного розвитку потребує надзвичайно виважених підходів до механізму його функціонування. Існують певні труднощі у цьому питанні, оскільки існує лише обмежений досвід запровадження такого податку в Україні та є проблеми інституційного та юридичного забезпечення.

Питання майнового оподаткування досліджувалися як українськими науковцями: В. Мельником, В. Суторміною, А. Соколовською, В. Федосовим, так і російськими вченими: К. Астаповим, В. Пушкарьовою, Д. Черніком, Т. Юткіною. Актуальні проблеми адміністрування податку на нерухомість знайшли відображення у працях О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Н. Кучерявенка, І. Луніної, В. Опаріна, Л. Шаблистої.

Вітчизняні економісти двояко сприймають введення податку на нерухоме майно в податкову систему України. Зокрема, на думку

В. Піхоцького та О. Данілова, запровадження податку на нерухоме майно в нашій державі може стати своєрідним вимірювачем реального, а не формально задекларованого багатства громадянина та реалізувати в податковій політиці України принцип платоспроможності [2].

Н. Устаєв вважає, що якщо запровадити податок на нерухомість, багатьом власникам нерухомості стане невигідно її утримувати, що призведе до появи на ринку великої кількості вільної нерухомості, а це, у свою чергу, зумовить її здешевлення.

Подібну думку висловлює В. Федосов, який наголошує, що запровадження податку зупинить скуповування окремими особами нерухомості з метою її подальшого спекулятивного перепродажу, що зробить вартість житла нижчою і доступною для всіх категорій громадян [3].

На сучасному етапі податок на нерухоме майно існує приблизно в 130 країнах, але значимість його різна. У більшості країн надходження від цього податку становлять від 1 до 3 % від загальних податкових надходжень на всіх рівнях структур влади, але є і винятки: Великобританія – 10,43 %, Німеччина – 1,06 %, Данія – 1,85 %, Іспанія – 0,21 %, Голландія – 1,81 %, Франція – 2,17 %, Швейцарія – 0,46 %, Швеція – 0,89 %. Оскільки в переважній більшості зарубіжних країн цей податок є місцевим, надходження від нього становлять основну статтю доходів бюджетів місцевих органів влади [4].

Про можливість запровадження в Україні податку на нерухоме майно вперше заговорили ще на початку 90-х років минулого століття.

Необхідно зазначити, що за період з 1998 року на розгляді у ВРУ було п'ять законопроектів про оподаткування нерухомого майна, але жоден не прийнято навіть у першому читанні. Останні з них – законопроекти № 2113 «Про податок на нерухоме майно (нерухомість)» та № 3533 «Про податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки», передбачали, що податкові збори стягуватимуться зі всіх видів нерухомого майна, яке є власністю фізичних та юридичних осіб. Податок мав стягуватися лише з громадян, сукупна площа нерухомості яких перевищує 300 кв. м. (№ 2113) та як відсоток (1 %) від суми місячного прожиткового мінімуму (№ 3533). Передбачалося також надання пільг певним категорія населення залежно від виду нерухомості.

Перший крок у запровадженні податку на нерухоме майно було зроблено в 2006 році в рамках пілотних проектів в Івано-Франківській

та Луганській областях, де була змодельована спрощена форма оподаткування на основі дуже низьких ставок з квадратного метра площі будівель (0,1 грн – з житлових, 2,9 грн – з комерційних). Та навіть за таких умов додаткові доходи від сплати цього податку склали в середньому 25 % доходів бюджетів найнижчого рівня з власних джерел [5].

У 2010 р. ВРУ було прийнято Податковий кодекс України [6], в якому зазначалось, що до складу місцевих податків входить податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, але через проблемні питання в адмініструванні (офіційно введення такого мораторію обґрунтовували необхідністю часу на формування реєстру платників, неофіційно — соціальною напруженістю, спричиненою невдоволенням від введення додаткового податку), нарахування та сплату його було призупинено на невизначений термін.

З 1 січня 2013 р. знову набула чинності норма Податкового кодексу України, згідно з якою житлова нерухомість, яка перебуває у власності як фізичних, так і юридичних осіб (зокрема, і нерезидентів), обкладалася даним податком. Ставки податку для фізичних та юридичних осіб були ідентичні: 1 % – для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 кв. м, та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 кв. м.; 2,7 % – для квартир, житлова площа яких перевищує 240 кв. м, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 кв. м.

Однак 4 липня 2013 р. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості» [7] ВРУ звільнила фізичних осіб від сплати у 2013 р. податку на нерухоме майно, тим самим перенісши термін вступу норми в силу на 1 січня 2014 р.

У 2014 р. було прийнято Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні», яким внесено зміни до ст. 265 «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки», які набрали чинності з 01.04.2014 [8].

З 1 січня 2015 р. вступив у дію Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деякі законодавчі акти України щодо податкової реформи», згідно з яким передбачається розширення бази оподаткування податку на нерухомість шляхом включення до оподаткування комерційного (нежитлового) майна (будівлі підприємств та склади, готелі, ресторани та бари, туристичні бази, торгові центри, магазини, СТО, їдальні, бази та склади підприємств торгівлі й

громадського харчування, казино, ігорні будинки, будівлі лазень тощо) та надання права місцевим органам влади встановлювати ставки податку на нерухоме майно для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості в розмірі до 2 % мінімальної зарплати за 1 кв. м. площі об'єкта оподаткування.

У Міністерстві фінансів України зазначають, що податок на нерухомість у 2015 р. повинен принести місцевим бюджетам 2,7 млрд грн. Оскільки, за даними Держкомстату, на початок 2014 р. загальна площа житлової нерухомості становила 1,0966 млрд кв. м, а співвідношення житлової та комерційної нерухомості 10:1, отже, надходження від податку становлять близько 2,7 млрд грн [9].

Як приклад об'єктів для оподаткування, Мінфін наводить ТОВ НВП «БілоцерківМАЗ» площею 120 тис. кв. м, ТРЦ «Альта-Центр» із 22 тис. кв. м і офісний центр Horizon Park (обидва розташовані у Києві) із 16,5 тис. кв. м.

Так, незалежно від виду діяльності, фінансового результату та економічної активності, власники комерційного (нежитлового) майна отримують додаткові обов'язкові фінансові навантаження. У цьому випадку ТОВ НВП «БілоцерківМАЗ» – близько 2,9 млн грн, ТРЦ «Альта-Центр» – близько 535,9 тис. грн, офісний центр Horizon Park – 401,9 тис. грн. Слід зауважити, що для прикладу були названі фінансово активні підприємства [10].

Але варто зазначити, що «за 2014 р було сплачено до місцевих бюджетів України 30 млн грн податку на нерухомість, в основному – у Києві. На решті територій площа нерухомості юридичних та фізичних осіб не перевищила норму – 120 кв. м квартири і 250 кв. м будинку. Більше витратили на адміністрування, ніж зібрали. У маленьких містах взагалі нічого не зібрали», – констатував екс-голова Мінфіну Олександр Шлапак. Як відомо, в 2014 р. квартири до 120 кв. м і будинки до 250 кв. м не оподатковувалися. Водночас, за даними Держкомстату площа 90 % житлового фонду в Україні менша 100 кв. м, а дев'ять з десяти родин живе у квартирах площею 40–80 кв. м [11].

Розглянемо деякі аспекти нововведень щодо справляння податку на нерухомість у 2015 р. (табл. 1).

Таким чином, розглянувши структурні елементи щодо адміністрування податку на нерухоме майно, слід зазначити, що законотворцями не врахована значна кількість як спірних моментів, так є і прогалини.

Таблиця 1

Структурні елементи податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Елемент	Трактування
База	Загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток
Об'єкт оподаткування	Житлова нерухомість: житлові будинки, прибудови до житлових будинків, квартири, котеджі, кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах, садові та дачні будиночки
	Нежитлова (комерційна нерухомість): будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку; б) будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей; в) будівлі торговельні – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування; г) гаражі – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки; ґ) будівлі промислові та склади; д) будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки); е) господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погреби, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо; є) інші будівлі
Платники	фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості
Ставки податку	Встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості в розмірі, який не перевищує 2 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. м бази оподаткування. На 2015 рік ставка податку на нежитлову нерухомість не може перевищувати 1 % мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня 2015 р. Тобто максимальна ставка податку на нежитлову нерухомість за 2015 рік становитиме 12,18 грн за 1 кв. метр понаднормової площі, а на житлову нерухомість – 24,36 грн за 1 кв. метр понаднормової (пільгової) площі
Пільги	а) житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування; б) житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення; в) будівлі дитячих будинків сімейного типу; г) гуртожитки; ґ) житлова нерухомість, не придатна для проживання, в т.ч. і у зв'язку з аварійним станом; д) житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, дітям-інвалідам, які виховуються одинокими матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

Продовження таблиці

	е) нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність у малих архітектурних формах та на ринках; є) будівлі промисловості, зокрема, виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств; ж) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання в сільськогосподарській діяльності; з) житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів
Пільги	Пільги із сплати податку: база оподаткування для фізичних осіб зменшується: а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів; б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів; в) у разі одночасного перебування у власності фізособи квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток – на 180 кв. метрів

Зокрема, згідно із законом [1] до об'єктів оподаткування, крім житлової нерухомості, віднесена і нежитлова нерухомість, а також пропонується оподатковувати житлову нерухомість, виходячи із загальної, а не житлової площі. Такий підхід, на нашу думку, не повною мірою узгоджується з вимогами ст. 22 Конституції України, згідно з якими «при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод» [21].

На нашу думку, в законі [1] недостатньо обґрунтовано норму: оподатковувати будь-яке нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в т.ч. і житлову нерухомість виходячи не з житлової, а із загальної площі нерухомості, де платниками є фізичні особи.

До того ж, у контексті дотримання принципу соціальної справедливості запровадження податку на майно, відмінне від земельної ділянки, у цілому виглядає доволі проблематичним як у концептуальному, так і в практичному відношенні. Йдеться про те, що не вирішено питання справляння цього податку у випадку відсутності коштів у платників податку через низький рівень заробітної плати, пенсії, інших доходів, що є поширеним явищем. Адже не виключена ситуація, коли об'єкти житлової нерухомості, що перебувають у власності, наприклад, пенсіонера, який не має можливості сплатити грошове зобов'язання, можуть бути продані у примусовому порядку [20], як це передбачено ст. 95 Податкового кодексу України [6].

Крім того, у Податковому кодексі України [6] взагалі відсутні деякі визначення понять та термінів, а деякі дефініції трактуються двояко.

Зокрема, «**Житлова площа та загальна житлова площа**». Житловий кодекс, що багато разів згадує це поняття, не містить теж цього визначення. Найповніше визначення загальної житлової площі можемо зустріти в п. 2.2 Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-житлофонд (річна) «Житловий фонд» (наказ Держкомстату від 21.07.2008 № 251): «Загальна площа квартири визначається як сума площ усіх приміщень квартири (за винятком вхідних тамбурів в одноквартирних будинках), вбудованих шаф і літніх приміщень, підрахованих з такими знижуючими коефіцієнтами: для балконів і терас – 0,30; лоджій – 0,50; засклених балконів – 0,80; веранд, засклених лоджій і холодних комор – 1,00 [12].

У п. 266.2.2 ПКУ [6] зазначено, що не є об‘єктом обкладання даним податком, об‘єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб‘єктами малого і середнього бізнесу, що проводять свою діяльність у малих архітектурних формах та на ринках. Але чинне законодавство не передбачає таких термінів «малий чи середній бізнес», які, по суті, є скоріше публіцистичними поняттями. Тому доцільно орієнтуватися на визначення ст. 55 Господарського кодексу України [22], згідно з яким до суб‘єктів малого бізнесу належать юридичні особи-СПД будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб, а річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суми, еквівалентної 10 млн євро, визначеної за середнім курсом НБУ.

До об’єктів середнього бізнесу, відповідно до Господарського кодексу України [22], належать юридичні особи-СПД будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 50 осіб і не перевищує 250 осіб, а річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суми, еквівалентної 10 млн євро, але не меншої за 50 млн євро, визначеної за середнім курсом НБУ.

Щодо поняття «малі архітектурні форми», то, згідно зі ст. 21 Закону України «Про благоустрій населених пунктів» [23], до них належать елементи декоративного та іншого оснащення об‘єкта благоустрою, такі як вуличні вази, декоративні скульптури, огорожі, інформаційні стенди тощо. Таким чином, малі архітектурні форми не є

об'єктами нерухомості, адже не відповідають визначенню будівлі, наведеному в Податковому кодексі України [6] – не є земельними поліпшеннями, що складаються з несучих та огороджувальних або сполучених конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, провадження економічної діяльності.

При здійсненні суб'єктами підприємницької діяльності в тимчасових спорудах торговельного, побутового, соціально-культурного призначення для здійснення підприємницької діяльності, передбачених Законом України «Про регулювання містобудівної діяльності» [24], то і тут прослідковується колізія, адже на практиці тимчасові споруди встановлюють тимчасово, без улаштування фундаменту, тобто вони також не відповідають вищезгаданому визначенню будівлі, наведеному в Податковому кодексі України [6], і ,відповідно, не є об'єктами нерухомості [25].

Крім того, чинне законодавство не дає визначення поняття «будівлі промисловості», а в п. 266.2.2. Податкового кодексу України [6] розтлумачено лише поняття «промислове підприємство», під яким розуміють «статутний суб'єкт, що має право юридичної особи та здійснює виробництво та реалізацію продукції певних видів з метою одержання прибутку». Однак недоцільно та некоректно застосовувати цю дефініцію при визначенні бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Тож платникам, які вважають себе належними до промислових підприємств, доведеться на власний ризик визначати, що саме з належної їм нерухомості не повинно оподатковуватися [25].

Непереконливою є і норма пп. 266.4.1 п. 266.4 ст. 264 Податкового кодексу України в частині встановлення пільг фізичним особам органами місцевого самоврядування, пп. 266.5.1 п. 266. 5 ст. 266 Кодексу [6] щодо встановлення ставки податку залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості. Зазначене, на нашу думку, не повною мірою узгоджується як із пунктом 4.1.11 Податкового кодексу України щодо єдиного підходу до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку, так і містить корупційні ризики, оскільки пільги можуть встановлюватися органами місцевого самоврядування на власний розсуд, не для малозабезпечених, пенсіонерів, інших соціально вразливих категорій населення, а для нерухомості,

розташованої в елітних районах. Аналогічні зауваження можна висловити і щодо сплати вказаного податку юридичними особами [20].

Слід врахувати, що з 1 січня 2013 року в Україні змінився порядок реєстрації прав на об'єкти нерухомості – почав діяти Єдиний державний реєстр речових прав на нерухомість. Однак для занесення до реєстру даних про всіх власників нерухомості та складання реєстру платників податку на нерухомість необхідний час. Інформація, яка була в міських БТІ (раніше саме вони вели реєстри власності), повністю не передана в нові реєстри, а доступу до старих даних у податкових органів немає. Скласти оперативно при цьому повну базу платників податків на сьогодні не представляється можливим, що свідчить про те, що точної кількості об'єктів, які повинні обкладатися податком, зараз не знає ніхто [13].

У сфері комерційної нерухомості цей податок буде, по суті, податком на основні фонди. Його запровадження має стимулювати бізнес, продавати непотрібні площі і, крім того, такий податок дозволить наповнити місцеві бюджети за рахунок оподаткування великих торговельних комплексів, розважальних центрів, які перераховують сьогодні до бюджетів незначну орендну плату. Однак потрібно взяти до уваги, що запровадження такого податку на комерційну нерухомість призведе до збільшення собівартості продукції та послуг і, можливо, до збільшення ціни на них [20].

Неефективним та дискримінаційним є підхід до встановлення ставки даного податку, яка залежить від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством станом на 1 січня звітного року (на 01.01.2015 – 1 218 грн) та від кількості квадратних метрів. У Податковому кодексі України [6] при визначенні об'єкта оподаткування та розміру ставки податку на нерухомість зовсім не враховується стан самої будівлі, її історична цінність, місце розташування та інші фактори, які могли б суттєво впливати на розмір оціночної вартості нерухомості.

Тому в Україні, яка вибрала Європейський шлях розвитку, було б раціонально врахувати зарубіжний досвід і внести зміни до Податкового кодексу України, в якому запровадити як базу оподаткування саме оціночну (ринкову) вартість нерухомості, але для цього необхідно розробити методику оцінки вартості майна для цілей оподаткування. Натомість у Міністерстві фінансів України та АМУ переконують, що для України прийнята Законом [1] модель з обкладанням площі –

оптимальна, оскільки існує високий рівень корупції (зокрема, і серед оцінювачів майна), які можуть необ'єктивно здійснити оцінку майна за запропоновану власником нерухомості винагороду, а дані про площу нерухомості, що офіційно занесені до Реєстру майнових прав, спотворити неможливо [9].

Слід зазначити, що переважна частина пострадянських країн, де впроваджено податок на нерухомість, взяла за основу модель, де базою оподаткування виступає саме вартість нерухомості. У Росії базою оподаткування є сумарна інвентаризаційна вартість, у Литві – ринкова вартість, у Азейбарджані – інвентарна вартість будівель для фізичних осіб і середньорічна залишкова вартість майна для підприємств, у Вірменії – вартість [14].

Міжнародний досвід показує, що податок на нерухомість є досить привабливим для окремих адміністративно-територіальних одиниць, оскільки він сприяє ефективному використанню житлових та комерційних приміщень.

Наприклад, у штаті Каліфорнія (США) податок на нерухомість становить 1,25 % на рік від ціни купленого нерухомого майна, а платиться двома рівними платежами один раз на півроку. У штаті Флорида податок на нерухомість становить 1–5 % (залежить від привабливості для життя конкретної місцевості) і встановлюється місцевими органами влади щорічно. У Палм Коаст він становить 1,58% від оціночної вартості, тоді як у Майамі – аж 5 % [15].

Що стосується Європи, то, крім Мальти і Ірландії, податок на нерухомість тут платять усі. Ставка найчастіше розраховується на основі кадастрової вартості, яка дещо менше ринкової вартості. У більшості країн Євросоюзу мінімальна ставка не перевищує 1 %, а в середньому власники європейської нерухомості платять 300–400 євро на рік.

Таким чином, країни, що використовують модель справляння податку на нерухомість, що базується на вартості, мають високий рівень його адміністрування, оскільки використовують дані створеного кадастру нерухомості та автоматизовану систему масової оцінки нерухомості.

Така ж система, як в Україні, діє в Польщі, Словаччині, Чехії й частково в Угорщині. До речі, крім зазначених вище способів ставка призначається: або за прогресивною шкалою, пропорційною вартості нерухомості, або з розрахунку на квадратний метр. У Великобританії та Франції існує фіксована плата за нерухомість, розмір якої встановлюють

муніципалітети, однак для українських реалій такий спосіб аж ніяк не прийнятний.

При цьому навіть у тих країнах, де використовують аналогічний спосіб нарахування податку, ставки значно ліберальніші. Зокрема, у Польщі власники платять 0,17 євро (майже 3,40 грн) за кв. м, у Словаччині – 0,033 євро (0,66 грн) за кв. м, у Чехії – максимум 0,4 євро (8 грн) за кв. м на рік [16]. Тобто запропонований на сьогодні механізм справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на території України потребує суттєвого вдосконалення.

Розглянемо визначені ставки податку на нерухоме майно з житлової нерухомості, встановлені обласними центрами України на 2015 рік (табл. 2).

Таблиця 2

Ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки з житлової нерухомості, обласних центрів України в 2015 р.

Обласний центр	Рік введення податку	Ставка, %	Сума з 1 кв. м, грн	Пільгова площа	Примітка
м. Київ	З 05. 2016	1 % МЗП	12,18	60 кв. м – квартири, 120 кв. м – будинки	
м. Запоріжжя	2015 р.	0,5 % МЗП	6,09	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	Звільняються гаражі, криті автостоянки, сараї, хліви, майстерні, погреби, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні, туристичні бази
м. Харків	2015 р.	2 % МЗП	24,36	120 кв. м – квартири, 240 кв. м – будинки	
м. Рівне	2016 р.	0,5 % МЗП	6,09	70 кв. м – квартири, 150 кв. м – будинки	Звільняються гаражі, підвали, сараї, котельні
м. Тернопіль	2015 р.	1 % МЗП	12,18	70 кв. м – квартири, 120 кв. м – будинки	
м. Луцьк	2015 р.	0,5 % МЗП	6,09	60 кв. м – квартири, 120 кв. м – будинки	Звільняються гаражі, літні кухні, сараї, погреби, навіси, майстерні
м. Чернівці	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	

Продовження таблиці

м. Суми	2015 р.	0,7 % – квартири 1,5 % – будинки	8,47/ 18,27	80 кв. м – квартири, 160 кв. м – будинки	
м. Полтава	2015 р.	1 % МЗП	12,18	90 кв. м – квартири, 200 кв. м – будинки	
м. Дніпропетровськ	2016 р.	1 % МЗП	12,18	85 кв. м – квартири, 285 кв. м – будинки	
м. Одеса	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	
м. Кіровоград	2015 р.	0,5 % МЗП	6,09	75 кв. м – квартири, 150 кв. м – будинки	
м. Черкаси	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	
м. Чернігів	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	
м. Житомир	2015 р.	0,75 % МЗП	9,13	60 кв. м – квартири, 120 кв. м – будинки	
м. Вінниця	2015 р.	2 % МЗП	24,36	60 кв. м – квартири, 120 кв. м – будинки	
м. Хмельницький	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	
м. Львів	2015 р.	0,5 % – квартири, 1 % – будинки	6,09/ 12,18	80 кв. м – квартири, 160 кв. м – будинки	
м. Івано-Франківськ	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 240 кв. м – будинки	
м. Ужгород	2015 р.	1 % МЗП	12,18	120 кв. м – квартири, 250 кв. м – будинки	

**Складено автором.*

Таким чином, встановлення ставок та пільг з податку на нерухоме майно повністю покладено на місцеві ради, але їм категорично заборонено встановлювати індивідуальні пільгові ставки для окремих осіб або звільняти їх від сплати податку.

Варто зазначити, що на жителів Криму і власників нерухомості на півострові, які постійно проживають на території України, норми справляння податку на нерухомість теж поширюються. Але в законі [1] законотворці не врахували норми Закону України «Про створення вільної економічної зони «Крим» і про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» [17], так що ст. 5.10 відповідного закону досі передбачено оподаткування тільки житлової нерухомості кримчан.

Невирішеним та актуальним питанням є справляння податку на нерухоме майно на неконтрольованих територіях у Донецькій та Луганській областях, тому Міністерство фінансів України повинно дати роз'яснення щодо цього.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [1] так і не врегульовано проблеми осіб, які стали вимушеними внутрішніми переселенцями (мешканці Криму, частини Донецької та Луганської областей).

Отже, незважаючи на те, що вони фактично позбавлені права вільно володіти, користуватися і розпоряджатися своїм нерухомим майном, а в деяких випадках це майно вже втрачено, до урегулювання проблеми на законодавчому рівні їм доведеться платити податок на нерухомість у загальному порядку. Сплачувати податок їм доведеться за місцем реєстрації свого нового місця проживання. За основу братимуться дані Реєстру реєстрації речових прав, оскільки довідки від окупаційної влади (для АРК) або самопроголошеної влади «ДНР» чи «ЛНР» про знищення (відсутність) майна фіскальними органами братися до уваги не будуть. Отже, доводити факт знищення майна доведеться в судовому порядку шляхом надання фотознімків, відео чи підтверджувати це показаннями свідків[18].

Проблемним є питання, як вчинити, якщо нежитлова нерухомість в іншому районі, адже нерідко юридичні особи-платники володіють об'єктами нежитлової нерухомості в іншій адміністративно-територіальній одиниці, ніж та, де зареєстроване підприємство.

До 01.01.2015 вказана нерухомість не була об'єктом оподаткування, а юридичні особи не подавали за місцезнаходженням цієї нерухомості повідомлення про об'єкти оподаткування та не ставали на податковий облік в органах ДФС за неосновним місцем обліку. З

01.01.2015 згідно зі ст. 63.3 Податкового кодексу України [6] заяву про взяття на облік платника за неосновним місцем обліку слід подати в органи ДФС протягом 10 робочих днів після реєстрації нерухомого майна, яке підлягає оподаткуванню. Тобто юридичним особам-платникам податку на нерухоме майно, які володіють об'єктами нерухомості, розташованими в іншій територіально-адміністративній одиниці, ніж та, де зареєстроване місцезнаходження підприємства, доведеться подати щодо вказаних об'єктів нежитлової нерухомості Повідомлення за формою № 20-ОПП [25].

Деяке полегшення платникам податку на нерухомість (фізичним особам) принесло рішення Державної фіскальної служби України. 14 січня 2015 р. ДФС України задекларувала, що «…фізичні особи в 2015 році будуть сплачувати податок на нерухомість за ставками, які діяли в 2014 році протягом 60 календарних днів з дня отримання повідомлення-рішення від органу ДФС. У 2016 році фізичні особи будуть сплачувати податок за ставками, встановленими органами місцевого самоврядування» [19].

Водночас податок на прибуток підприємств (ст. 137.5 ПКУ), що підлягає сплаті до бюджету, зменшують на суму нарахованого та сплаченого щодо об'єктів нежитлової нерухомості податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Повідомлення-рішення із зазначенням суми податку, що підлягає сплаті, органами фіскальної служби направляються за місцем розташування об'єктів житлової нерухомості до 1 липня, але це досить незручно, оскільки не гарантує своєчасного отримання платниками податків повідомлень: вони можуть надсилатись у будинки і квартири, в яких платник податків не проживає.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується фізичними особами-протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, а юридичними особами-авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

За несвоєчасну сплату податку не нерухомість штрафні санкції не змінились: при затримці сплати до 30 днів сума штрафу становитиме 10 % податкового боргу, більше 30 днів – 20 %.

Формою звітності з адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є Податкова декларація № 735 від

01.07.2014 та примітки до неї, однак вона не передбачає звітування щодо об'єктів нежитлової нерухомості, які 01.01.2015 мають статус об'єктів оподаткування.

Таким чином, виникла колізія між обов'язком платників податку – юридичних осіб подати своєчасно згадану Податкову декларацію та невідповідністю форми № 735 останнім вимогам чинного законодавства. Але органи ДФС листом № 2444/7/99-17-04-01-17 від 28.01.2015 дозволили платникам податку на нерухомість до затвердження нової форми Декларації декларувати об'єкти нерухомості, використовуючи форму № 735.

У разі наявності у платника об'єктів нежитлової нерухомості в колонці 2 Податкової декларації «Тип об'єкта нежитлової нерухомості» варто зазначити «3-інше», а в колонці 3 «Загальна площа об'єкта нежитлової нерухомості» слід вказати їх загальну площу.

Виходячи з практики декларування обов'язково слід звернути увагу на таке:

– у рядку 3 заголовної частини Декларації слід зазначити повне найменування платника, а не скорочене;

– у рядку 8 заголовної частини Декларації слід вказати код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням об'єкта нерухомості за КОАТУУ. При цьому якщо платник має у власності декілька об'єктів нерухомості на територіях різних сільських (селищних) рад, що належать до одного адміністративного регіону (тобто коди за КОАТУУ різні), він подає до одного контролюючого органу декларації окремо за кожним кодом органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням об'єкта нерухомості. Таким чином, кількість поданих декларацій відповідатиме кількості кодів органів місцевого самоврядування, в яких перебувають об'єкти нерухомості за КОАТУУ;

– у колонці 3 табличної частини загальну площу об'єкта нерухомості слід вказувати на підставі правовстановлюючих документів.

Аналізуючи вищенаведені зміни, можна констатувати, що власники нерухомості – як фізичні, так і юридичні особи, отримали подвійне посилення фіскального тиску. Враховуючи складну економічну та політичну ситуацію в країні, складний фінансовий стан українських платників податків, такі нововведення можуть стати тягарем для українців.

Таким чином, запровадження податку на нерухоме майно на сучасному етапі соціально-економічного розвитку України потребує надзвичайно виважених підходів до формування механізму його справляння. У іншому випадку можуть виникнути непередбачувані наслідки як для держави загалом, так і для окремих юридичних і фізичних осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України: від 28 грудня 2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/71-19

2. Піхоцький В. Ф. Державне забезпечення соціальних потреб регіонів [Текст] / В. Ф. Піхоцький // Регіональна економіка. – 2010. – № 1. – С. 107–114.

3. Бобох Н. Наслідки запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в Україні [Електронний ресурс] / Н. Бобох. – Режим доступу: http://esnuir.eenu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1544/1/land_boboh.pdf

4. Системи оподаткування нерухомості в європейських країнах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.aratta-ukraine.com/text_ua.php?id=3324

5. Майстренко О. Податок на нерухоме майно: місія законодавчо не здійсненна? [Електронний ресурс] / О. Майстренко. – Режим доступу: http//rights.unian.ua/234156-podatok-na-neruhome-mayno-misiya-zakonodavcho-ne-zdiysnenna.html

6. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dtkt.com.ua

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об‘єктів нерухомості: Закон України: від 04.07.2013 № 403-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/

8. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України: від 27.03.2014 № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/

9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/
control/uk/publish/article?art_id=401711&cat_id=397854

10. Наталенко Н. Урядова ініціатива зміни в оподаткування нерухомості [Електронний ресурс] / Н. Наталенко. – Режим доступу: http://www.csi.org.ua/www/?p=3516

11. Денков Д. Податок на нерухомість: що пропонує уряд [Електронний ресурс] / Д. Денков. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/publications/2014/10/8/496451/

12. Податок на нерухомість – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: nalogi/nalog-na-nedvizhimost/853-podatok-na-neruxomist.html#853_01

13. Чого чекати від податку на нерухомість в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ibud.ua/ua/novost/chego-zhdat-ot-naloga-na-nedvizhimost-v-ukraine-s-1-iyulya-2014-15545

14. Крючкова Н. Проблеми впровадження в Україні податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки [Текст] / Н. Крючкова // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2014. – № 1. – С. 40–43.

15. Монтян Т. Податок на нерухоме майно – покарання «ні за що для середнього класу» [Електронний ресурс] / Т. Монтян. – Режим доступу: http://eramedia.com.ua/article/213299-podatok_na_neruhome_mayino__pokarannya_n_za_scho_dlya_serednogo_/

16. Податок на нерухомість – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://blog.liga.net/user/vyampolskyy/article/13293.aspx

17. Про створення вільної економічної зони «Крим» і про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України: Закон України: від 12.08.2014 № 1636-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go

18. Про нюанси, які потрібно знати, сплативши податок на нерухоме майно [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gayrayrada.gov.ua/dlya-miskoho-ta-silskyh-holiv/pro-nyuansy-yaki-slid-znaty-splachuyuchy-podatok-na-neruhome-majno.html

19. Податок на нерухомість за 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: sfs.gov.ua/ru/

20. Борденюк В. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України

(щодо податкової реформи)» [Електронний ресурс] / В. Борденюк. – Режим доступу: http://goldnike-777.blogspot.com/2014/12/blog-post_62.html

21. Конституція України: Закон України: від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (редакція станом на 15.05.2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go

22. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

23. Про благоустрій населених пунктів: Закон України: від 06.09.2005 № 2807-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

24. Про регулювання містобудівної діяльності: Закон України: від 17.02.2011 № 3038-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

25. Гоменюк А. Декларування податку на нерухомість: алгоритм дій підприємства [Текст] / А. Гоменюк // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 15. – С. 34–36.

РОЗДІЛ ІІ
УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Л. І. Жидєєва,
к.е.н, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
О. П. Новікова,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ

Однією із самих важливих складових виробничого процесу є наявність та ефективне використання як предметів праці, так і засобів праці, тобто основних засобів. В умовах економічного розвитку та технічного прогресу виникає необхідність постійного оновлення основних засобів у результаті не тільки фізичного, але й морального зносу. Особливо гостро ця проблема існує в Україні і пов'язана вона з високим ступенем зносу основних засобів, відсутністю як джерел фінансування їх оновлення, так і контролю за своєчасністю придбання та заміни основних засобів.

Підприємства України в умовах дефіциту фінансових ресурсів не тільки не можуть здійснити технологічне оновлення виробництва, а й навіть запобігти подальшому катастрофічному старінню наявних засобів.

Метою наукового дослідження є оцінка стану основних засобів, організації їх обліку, оцінки, зношеності, методики нарахування амортизації, формування джерел фінансування, їх придбання та ефективного оновлення.

Проблеми організації та методики обліку основних засобів, їх оцінки, методики нарахування амортизації (зносу), джерел фінансування придбання, реконструкції та ремонту досліджували такі науковці: А. Білоусов, О. Бондар, Ф. Бутинець, С. Голов, М. Дем'яненко, С. Євтушенко, А. Загородній, М. Огійчук, А. Поддерьогін, Г. Савицька, Я. Соколов, В. Сопко, Н. Ткаченко, П. Хомин та багато інших.

Одними з невирішених питань є досить висока зношеність основних засобів, відсутність контролю протягом 25 років за постійним їх оновленням та проведенням капітального ремонту основних засобів, особливо оновлення активної їх частини та методики їх обліку, розбіжність організації та методики нарахування амортизації, оцінки основних засобів, обліку витрат на капітальний та поточний ремонт та інші, що визначені Податковим кодексом України та ПСБО 7, «ідентичність» зносу і амортизації тощо.

Кожен суб'єкт підприємницької діяльності в Україні тоді ефективно працюватиме, коли матиме сучасну матеріально-технічну базу та постійно оновлюватиме ту частину основних засобів, яка бере активну участь у виготовленні продукції чи наданні послуг. Матеріально-технічна база підприємства – це сукупність необхідних для виробничого процесу засобів виробництва (засобів праці). Як вони використовуються, чи не основна вимога ефективної діяльності підприємства. Якщо проаналізувати стан основних засобів на підприємствах України, необхідно зазначити, що з року в рік ступінь зносу збільшується, табл. 1.

Таблиця 1

Стан основних засобів в Україні протягом 2000–2012 років

Рік	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Вартість основних засобів на кінець року, млрд грн	829	1 276	1 569	2 047	3 150	3 904	6 649	7 397	9 142
Ступінь зносу, %	43,7	49,0	51,5	52,6	61,2	60,0	74,9	78,9	76,7
Сума зносу основних засобів на кінець року, млрд грн	363	625	808	1 077	1 928	2 342	4 980	5 836	7 012
Введення основних засобів в експлуатацію, млрд грн	23,7	70,5	82,3	127,4	149,6	111,3	122,6	147,9	191,0
Коефіцієнт оновлення, %	2,8	5,5	5,2	6,2	4,7	2,9	1,8	2,0	2,1

(Статистичний щорічник України за 2013 рік Державної служби статистики України).

Разом з тим при збільшенні вартості введених у експлуатацію основних засобів із року в рік та їх залишкової вартості спостерігається і ступінь їх зношеності від 43,7 % у 2000 році до 76,7 % у 2012 році.

Якщо проаналізувати інформаційні дані табл. 1, необхідно зазначити, що з 2000 до 2007 року оновлення основних засобів становить від 2,8 % до 6,2 %, з 2008 до 2012 року спостерігається знову скорочення темпів їх оновлення з 4,7 % до 2,0 %, а до 2000 року процентне відношення було ще меншим. А все це свідчить, що розмір коефіцієнта оновлення значно нижчий від середнього нормативу амортизації основних засобів, тобто сума нарахованої амортизації не використовується повністю. На підприємствах України навіть просте відновлення основних засобів не проводиться. Підприємства, нараховуючи амортизацію основних засобів, закладаючи її у вартість продукції, робіт, послуг, одночасно збільшуючи свої витрати, оновлення основних засобів не проводять. Таким чином, керівництво підприємств, збільшуючи свої витрати за рахунок амортизаційних відрахувань, не бажає оновлювати основні засоби. Чим це визвано, чи невмінням управляти ефективним використанням основних засобів, чи небажанням розвитку підприємства, чи збільшенням надприбутків (не вкладаючи кошти у розвиток виробництва, придбання основних засобів, введення більш оновлених технологічних ліній чи виробництв)?

Якщо для будівель, передавальних пристроїв – норми амортизації становили від 1 до 5 % річних, для більш активної частини, що використалась у виробництві і потребувала постійної заміни від 15 до 25 %, то якими ж повинні були бути суми, які повинні бути витрачені щорічно на оновлення основних засобів? У середньому ці суми повинні були б становити (якщо в середньому прийняти норму амортизації – 15 %) від 124 млрд грн у 2000 році до 1 371 млрд грн у 2012 році. І це тільки просте відновлення основних засобів. Протягом 1997–2006 років ніхто за формуванням та використання накопиченої амортизації контроль не проводив. Але і після формування цих коштів на позабалансовому рахунку контроль за їх використанням ніхто не здійснює.

Законодавством України передбачено, що оновлення основних засобів повинно проводитись за рахунок накопиченої амортизації та за рахунок прибутку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені ПСБО 7 «Основні засоби» та окремі основи, що впливають на оподаткування – Податковим кодексом України,

але в них існують суттєві відмінності, що значно впливають як на організацію, так і методику обліку, а також значного збільшення роботи за рахунок подвоєння відображення певних господарських операцій чи значного перекручення інформації, зловживання, а також недотримання одного чи іншого нормативного документа. Але якщо дослідити зміни з обліку основних засобів за цими документами від їх створення до 2015 року, то необхідно зазначити, що зміни проводяться.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [9]. Майже аналогічне визначення подано і в Податковому кодексі України, єдине, що добавлено «…що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [8]. Якщо оцінити зміни з обліку основних засобів, що відбуваються між ПСБО 7 і Податковим кодексом України, необхідно зазначити, що відбувається так зване зближення, але в основному зміни відбуваються у ПСБО 7 і змінюються відповідно до Податкового кодексу України, що не зовсім покращує методологію обліку. Амортизація – це процес поступового перенесення вартості основних засобів з урахуванням витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення відповідно до норм амортизаційних відрахувань, установлених законодавчими актами.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 № 561, відображено майже всі питання обліку основних засобів на підприємствах різних правових форм. Там дається класифікація основних засобів, облік їх надходження, перебування в оренді, ремонт і їх поліпшення, порядок проведення переоцінки та зменшення корисності основних засобів, облік вибуття та облік незавершених капітальних інвестицій.

Разом з тим щодо порядку оновлення основних засобів, а саме за рахунок яких джерел прибутку чи амортизації, роз'яснення не надається.

При постійному нарахуванні суми амортизації, яка повинна бути направлена підприємствами на просте відновлення основних засобів: придбання, капітальний ремонт та інше оновлення основних засобів, підприємства України направляли досить незначний відсоток, про що

свідчить таблиця 1. В Україні ніхто не проводив постійного контролю за використанням амортизаційних відрахувань протягом 1991 – 2014 років. Підприємства при нарахуванні амортизації проводили зменшення прибутку до оподаткування, між тим оновлення основних засобів не проводилось. Але значна зношеність основних засобів потребує значного оновлення і на багатьох підприємствах виникає необхідність внесення до калькуляційних статей так званої «інвестиційної складової», що є необґрунтованим, а саме тому, що це і є сума амортизації, яка не була використана на придбання та оновлення основних засобів, тобто йде подвоєння амортизації.

П. Я. Хомин [14] зазначив, що в Україні невирішеною є проблема методології та методики нарахування амортизації та зносу основних засобів на підприємствах, а в результаті чого необ'єктивність їх оцінки та, що такий парадокс обумовлений помилковим методологічним підходом, за яким знос основних засобів ототожнюється з нарахованою амортизацією, не враховуючи різну економічну сутність їх категорій.

Так, і в Податковому кодексі України і в ПСБО 7 «Основні засоби» передбачено одні й ті ж методи нарахування амортизації, але в Податковому кодексі України передбачено розподіл основних засобів, виходячи з мінімальних термінів корисної дії, за нормами амортизації на 16 груп.

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу) [8]. Разом з тим амортизація об'єкта основних засобів нараховується виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації) [9].

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

– очікуване використання об'єкта підприємством/установою з урахуванням його потужності або продуктивності (*між тим передбачено обмеження до 01.01.2015*);

– фізичний та моральний знос, що передбачається;

– правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [9].

П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлює такий критерій віднесення об'єктів до основних засобів, як тривалість використання. Основні засоби [9] – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, *очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року* (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Між тим Податковий кодекс України визначає основні засоби – матеріальні активи, зокрема запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2 500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2 500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [8]. Тобто, крім тривалості використання, зазначена ще й вартісна ознака.

Необхідно зупинитись на обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів. У ПСБО 7 «Основні засоби» передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта [9]. Але якщо витрати на ремонт об'єктів не призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, то в такому випадку це повинні бути витрати. Крім того, передбачено, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів *може бути збільшена* на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством [8]. Ні Податковий кодекс України, ні ПСБО 7 «Основні засоби» детально не вказують розмежування між поліпшенням, капітальним ремонтом, реконструкцією та поточним ремонтом. Крім того, нічого не зазначено, що робити з витратами на поточний ремонт чи технічне обслуговування.

Разом з тим Податковий кодекс України [8] зазначає, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних

із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від *використання об'єктів відповідно* до *ПСБО 7 «Основні засоби».*

Податковим кодексом України не зазначено, до якої вартості включати витрати, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, *зокрема орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером,* чи відносити ці суми на витрати (поточні чи капітальні). Між тим у Україні відсутнє чітке визначення понять поточного, капітального ремонтів та реконструкції. А тому пропонуємо чітко визначити сутність кожного з понять та види робіт, що до них відносять. А також до витрат періоду відносити поточні витрати та капітальні витрати, в результаті яких не проводиться збільшення нормативних показників, а витрати на модернізацію та реконструкцію відносити на збільшення вартості конкретних об'єктів основних засобів.

У економічній літературі під основними засобами розуміють засоби праці, що використовуються (експлуатуються) протягом тривалого часу, при цьому зберігають свою первісну фізичну (натуральну) форму і переносять свою вартість на виготовлений продукт частинами протягом кількох виробничих циклів, у міру зносу (фізичного і морального).

Першим, хто дав наукове визначення основним фондам, вважається Адам Сміт. Він зазначав, що фондом є будь-яке нагромадження продуктів землі та праці. Фонд стає капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток. Сміт визначає фонди як матеріальне підґрунтя для утворення капіталу, в економічній літературі найчастіше основні засоби розглядаються як матеріальні цінності, що використовуються у виробничій діяльності підприємства понад один календарний рік з початку введення їх в експлуатацію. Точка зору вчених зводиться до того, що основні фонди – це обмежений економічний ресурс.

Л. К. Сук [13] і Н. Г. Виговська зазначають, що поняття «основні засоби» та «основні фонди» неможливо не розрізняти, оскільки «основні засоби» – це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди – це джерела формування основних засобів. Але якщо розглянути ряд тлумачень «основні засоби» та «основні фонди», окремі науковці та нормативні акти України (Податковий кодекс України)

ототожнюють ці поняття. «Основні засоби» – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є виробничі та невиробничі фонди. Значна частина економістів вважає, що основні засоби – це засоби, що мають довгостроковий термін експлуатації і використовуються переважно протягом усього існування підприємства.

Відповідно до визначення ПСБО 7 основні засоби повинні використовуватись з такою метою, поданою на рис. 1.

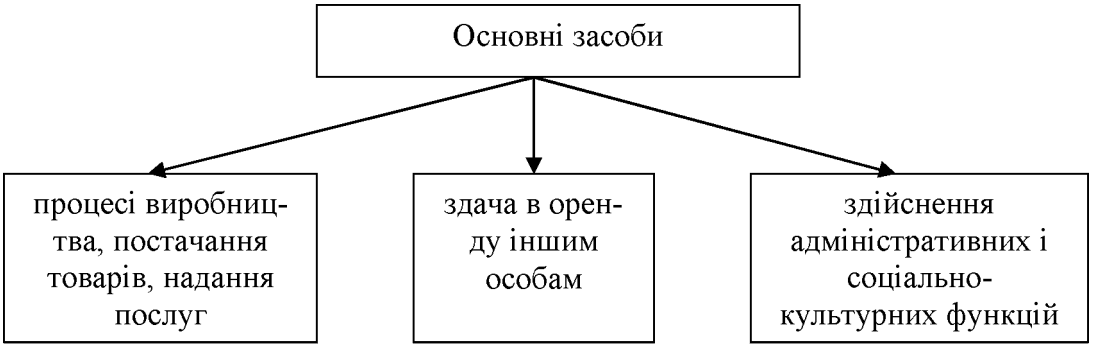


Рис. 1. Мета використання основних засобів відповідно до ПСБО 7

Виходячи з цього можна зазначити, що недіючих основних засобів не буває, але вони можуть бути тільки тимчасово заморожені чи законсервовані.

Найповніше проблему визнання основних засобів та критерії, за якими слід відносити цінності до основних засобів, дослідила Л. Кулікова [5] у своїй монографії «Учет основных средств: современная концепция и тенденция развития». Зокрема, вона розглядає такі критерії віднесення активів до основних засобів: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа.

З нашої точки зору, щоб бути віднесеним до основних засобів, об'єкт повинен відповідати таким основним критеріям, поданим на рис. 2.

Як зазначено в ПСБО 7, об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Додатковий критерій визнання – критерій вартості – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112.

Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. До основних засобів, які визнані малоцінними, підприємства можуть застосовувати спрощені методи нарахування амортизації [9].



Рис. 2. Основні критерії щодо визнання основних засобів

Отже, відповідно до П(С)БО 7 виділяють кілька критеріїв віднесення об'єктів до основних засобів: об'єкт бухгалтерського обліку повинен бути визнаний активом; використовуватись для чіткого визначення цілей; мати очікуваний строк корисного використання більш як один рік або операційний цикл (якщо він довший за рік); мати фізичну форму – бути матеріальним активом.

Амортизація основних засобів становить істотну частину виробничих витрат та істотно впливає на величину прибутку. У свою чергу, утримання та експлуатація об'єктів основних засобів, особливо їх активної частини – виробничого устаткування, викликає значні витрати, зниження яких не може не цікавити підприємців.

У СРСР [10] передбачалось накопичення амортизаційних відрахувань на повне відновлення на рахунках підприємств, міністерств, відомств тощо. Міністерства і відомства накопичували кошти і часто купували не зовсім потрібне обладнання, але все ж таки проходило обновлення основних засобів.

В Україні не передбачено накопичення та використання амортизаційних відрахувань.

Основна проблема при обліку основних засобів полягає у тому, що ототожнюється поняття зносу і амортизації. Між тим у них різний економічний зміст.

Протягом 20 років в Україні три рази змінювалась методика нарахування амортизації, крім того, застосовувався податок на суму нарахованої амортизації в розмірі 10 %. Законодавством передбачалось нарахування зносу не за окремими об'єктами, а в цілому по групі.

Разом з тим М. Дем'янко зазначив, що постійно ведеться дискусія між «економічною» та «податковою» амортизацією, між тим відомо, що амортизація повинна бути тільки одна.

Крім того, в бухгалтерів виникало питання, яким чином нараховувати амортизацію на суму перевищення 10 відсоткових витрат, як відображати у бухгалтерському обліку суму витрат, пов'язаних з ремонтом, до якої групи за терміном використання віднести суму витрат (об'єктом яку назвати не можна). У інвентарну картку цю суму не запишеш й інвентарний номер не можна присвоїти, оскільки об'єкт відсутній.

Але до цього часу виникають значні розбіжності в бухгалтерському обліку щодо нарахованої суми амортизації. А тому такі сумові розбіжності передбачено обліковувати як тимчасові різниці. Вони виникають при веденні обліку операцій з основними засобами відповідно до ПСБО 7 та Податкового кодексу України з урахуванням вищевикладених чинників, між тим розбіжності не повинні виникати. Так, для правильного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно мати двох бухгалтерів, які повинні паралельно вести бухгалтерський облік відповідно до ПСБО 7 і відповідно до Податкового кодексу України. Між тим Податковим кодексом України передбачено, що якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності розділом III Кодексу, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років. Як може бути сумова різниця об'єктом основних засобів і до якої групи її віднести, чи визначати за кожним інвентарним об'єктом таку різницю та створювати окремий інвентарний об'єкт і нараховувати амортизацію?

Так, розподіл на групи основних засобів відповідно до плану рахунків не збігається з поділом на групи Податкового кодексу України щодо їх використання.

П.Я. Хомин [14, с. 427] зазначив: «А загалом видається, що паралелізм у податковому обліку створюється штучно навіть тоді, коли очевидно, що без цього можна обійтись. Приміром, це можна зауважити щодо класифікації основних засобів, де здавалось би мімікрію облікової теорії подолано, оскільки переважно групи об'єктів за ПСБО 7 та Податковим кодексом України подібні. Але це тільки на

перший погляд, бо вже група 5.1.3 «Будівлі, споруди, передавальні пристрої» за ПСБО 7 «Основні засоби» – у Податковому кодексі України поділена на три окремі підгрупи за мінімально допустимими строками корисного використання. А це означає неможливість застосування до них уніфікованої норми нарахування амортизації, відтак без паралельного застосування двох відомостей-розрахунків, призначених для цього, не обійтись».

Разом з тим незрозуміло, яким чином може бути ідентичність обліку основних засобів, а саме сума нарахованої амортизації та сума нарахованого зносу, якщо Податковим кодексом України передбачається, що строк корисного використання об'єктів основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів для нарахування амортизації з дати набрання чинності розділом ІІІ Кодексу *визначається платником податку самостійно* з урахуванням дати введення їх в експлуатацію, але *не менше мінімально допустимих строків корисного використання, визначених пунктом 145.1 статті 145* Кодексу.

Виходячи з цього бухгалтер повинен керуватись не ПСБО 7 «Основні засоби», а Податковим кодексом України при нарахуванні амортизації основних засобів, то навіщо було зазначати, що *строк корисного використання об'єктів основних засобів визначається платником податку самостійно*. Бухгалтеру для того, щоб не було розбіжностей у бухгалтерському та податковому обліку, необхідно дотримуватись одного законодавства, а саме використовувати Податковий кодекс, а це, в свою чергу, суперечить Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Разом з тим наказом від 30.11.2009 № 1396 Міністерством фінансів України внесено було зміни до ряду ПСБО, зокрема і до ПСБО 7 «Основні засоби», що стосувались обліку основних засобів підприємств, а своїм же наказом від 12.10.2010 № 1202 (у редакції від 01.01.2015 підстава наказ № 1603) «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» зазначено, що скасовують наказ № 1396 і в ПСБО 7 зазначено, що ряд пунктів діють тільки до 01.01.2015. Але ПСБО 7 «Основні засоби» стосується тільки бухгалтерського обліку основних засобів на підприємствах, а НПСБО в ДС 121 «Основні засоби» стосується бухгалтерського обліку основних засобів у державному секторі. Як зазначено в ПСБО 7 «Основні засоби», наприклад: {Пункт 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2009 № 1396 (z1239-09) – діють до 01.01.2015}.

Так, відповідно до ст. 4 [9] при визначенні термінів (дія визначена до 01.01.2015): основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Аналогічно щодо визначення терміну об'єкт основних засобів та строку корисного використання (експлуатації), а також п. 6 щодо визнання об'єкта основних засобів активом та п. 7 щодо зарахування до балансу об'єктів основних засобів за первісною вартістю (визначення первісної вартості) та визначення одиниці об'єкта основних засобів. А це означає, що після 01.01.2015 необхідно дотримуватись визначення тільки Податкового кодексу України, в якому ці визначення відсутні.

Між тим вважаємо, щоб не виникало розбіжностей при веденні бухгалтерського обліку основних засобів, поділ на групи відповідно до ПСБО 7 і у Податковому кодексі України повинен бути аналогічний. Між тим у Податковому кодексі України виробничий метод не визнається для використання. Але при автоматизованих виробництвах (автоматичних лініях), де кількість одиниць продукції чи певних процесів чітко визначена нормативом, найбільш раціональним є виробничий метод. І для простого відновлення основних засобів його необхідно застосовувати. Але якщо застосовувати тільки прямолінійний метод, що рекомендується Податковим кодексом України, то інші методи як кумулятивний, метод залишку, що зменшується, виробничий, прискорений не потрібно використовувати, але ПСБО 7 передбачає використання цих методів, разом з тим і міжнародний досвід передбачає використання прискореного методу, який дає можливість більш швидкими темпами розвиватись промисловості, особливо промисловому виробництву засобів виробництва. А тому до Податкового кодексу України необхідно внести такі зміни, які могли б дати можливість усунути розбіжності, провести контроль та скорочення часу бухгалтерів на ведення обліку, визначити базу оподаткування на основі ведення бухгалтерського обліку підприємствами на основі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та ПСБО. Разом з тим у ПСБО 7 повинні бути чіткі тлумачення та визначитись, чи діють окремі пункти ПСБО 7 «Основні засоби», чи дія їх зупинена.

Отже, дійсно підтримуємо думку П. Я. Хомина [14, с. 428] «Правда, видається, що мімікрія облікової теорії, що амбівалентність невдовзі ліквідує, звісно, не якимись теоретичними обґрунтуваннями, а банальною підгонкою цього Положення (стандарту) до Податкового кодексу», що й спостерігаємо при дослідженні.

Безперервний процес виробництва вимагає постійного відтворення фізично спрацьованих і технічно застарілих основних засобів. Необхідною умовою відновлення засобів праці в натурі є їх відшкодування у вартісній формі, що здійснюється через амортизацію. Несвоєчасна заміна морально застарілих основних виробничих засобів призводить до того, що собівартість підвищується, а якість знижується порівняно з продукцією, виготовленою на досконаліших машинах та устаткуванні, разом з тим основні засоби повністю зношуються і стають непридатними для використання у виробничому процесі.

Амортизаційні відрахування включаються до складу витрат, що враховують для обчислення оподатковуваного прибутку. За рахунок амортизаційних відрахувань може здійснюватись фінансування на придбання основних засобів для власного виробничого використання, зокрема на самостійне виготовлення основних засобів, на здійснення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших способів поліпшення основних засобів.

З метою створення фінансових умов для прискорення впровадження у виробництво науково-технічних досягнень та підвищення зацікавленості підприємств у поновленні активної частини своїх основних засобів мають право самостійно застосовувати прискорену амортизацію основних засобів.

Усі підприємства України нараховують амортизацію основних засобів, разом з тим оновлення основних засобів на підприємствах майже не проводиться та контроль за використанням нарахованої амортизації (амортизаційного фонду) не здійснюється.

Для відшкодування вартості зношеної частини основних засобів кожне підприємство нараховує амортизацію, тобто певну суму коштів відносить на витрати відповідно до розмірів фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння. Амортизація основних засобів – це процес перенесення авансової раніше вартості усіх видів засобів праці на вартість виготовлюваної продукції з метою її повного відшкодування. За рахунок амортизаційних відрахувань передбачалось здійснення фінансування: на придбання основних засобів для власного

виробничого використання, зокрема на самостійне виготовлення основних засобів, на здійснення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших способів поліпшення основних засобів.

Але відповідно до п. 30 ПСБО 7 «Основні засоби» зазначено, що «Суму нарахованої амортизації всі підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів». Крім того, зазначено, що «Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів зовнішнього благоустрою та житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій зі зменшенням додаткового капіталу (капіталу у дооцінках, у разі проведення переоцінки зазначених об'єктів), а при його недостатності – статутного капіталу».

Крім того, зазначено, що «Організації, звичайна діяльність яких не спрямована на відновлення житлових будинків та інших будівель, можуть також застосовувати норму частини другої цього пункту».

Проведемо дослідження та розберемо доцільність цих тверджень.

У ПСБО 7 «Основні засоби» зазначено, що «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання». Як уже зазначалось, та підтримуючи висловлювання П.Я. Хомина [14, стор. 147], «…відмінності зносу основних засобів та їхньої амортизації очевидні». Ніколаєв довів, що «… це – дві, по суті, неспівмірні категорії... Знос – це фізичний і моральний процес зношування, втрата основними засобами їх вартості, амортизація – процес нагромадження фінансових засобів, залежний від мети фінансової політики. І тому сума зносу не може бути тотожною сумі амортизації».

Як уже було зазначено, сума амортизації залежить від методів амортизації, вибраних підприємством, суб'єктивних чинників при управлінні підприємства, разом з тим обмежених законодавством. Знос (фізичний і моральний) залежить від використання основних засобів, технічного прогресу тощо.

Щодо віднесення суми амортизації на витрати, то спору при цьому не повинно виникати, як уже було зазначено, що сума нарахованої амортизації включається до собівартості продукції, робіт, послуг чи відноситься на витрати періоду підприємства.

Разом з тим знос повинен уточнювати вартість основних засобів, рахунок 13 «Знос основних засобів» є контрактивним.

Незрозуміло, як амортизація може бути доходом? Зазначено, що «Одночасно на суму нарахованої амортизації……збільшуються доходи цих підприємств і організацій….». Виходить віднесення суми амортизації і на витрати, і на доходи одночасно і, що це дає суб'єкту господарювання, а може краще створити фонд для накопичення амортизаційних відрахувань, або як субрахунок додаткового капіталу.

А щодо «…зменшення додаткового капіталу…» не можна погодитись, яким чином зменшення додаткового капіталу, можливо погодитись на зменшення «статутного капіталу» та «…(капіталу у дооцінках, у разі проведення переоцінки зазначених об'єктів)…».

З метою створення фінансових умов для прискорення впровадження у виробництво науково-технічних досягнень та підвищення зацікавленості підприємств у поновленні активної частини своїх основних засобів, мають право самостійно застосовувати прискорену амортизацію основних засобів.

Планом рахунків [4] не передбачено рахунку для обліку накопиченої амортизації та контролю за їх використанням. Разом з тим для контролю за рухом амортизаційних відрахувань використовують позабалансовий рахунок, на якому повинна накопичуватись сума амортизації та повинно показуватись її використання для придбання основних засобів. Але у зв'язку з тим, що протягом 10 років (до 2006 року) такі відрахування не проводились, основні засоби не оновлювались, виникли певні проблеми щодо оновлення основних засобів.

У період переоцінки основних засобів 1991–1992 років у Україні фактичне поняття амортизації зовсім виключалось. При проведенні переоцінки визначалось співвідношення між новою та старою ціною і визначається коефіцієнт дооцінки шляхом множення на суму зносу, яка була до переоцінки, визначалась нова сума, при цьому різниця, що виникала, відносилась на додатковий капітал (який це може бути додатковий капітал і як потім його використовувати). У результаті чого накопичування амортизації не проводилось і на оновлення основних засобів направлялась значно менша сума.

У ПСБО 7 «Основні засоби» передбачено проведення переоцінки основних засобів. Відповідно до п. 16. ПСБО 7 «Підприємство/установа може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості

на дату балансу». Між тим у ПСБО 7 передбачено, що «у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт», але у групі можуть бути об'єкти в різному стані. Для чого проводити переоцінку основних засобів всієї групи?

І для чого, як передбачено ПСБО 7, «Переоцінку основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості».

Разом з тим ПСБО 7 передбачає, що «Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку». Тобто тільки податкове законодавство може передбачити розмір індексації вартості основних засобів, а як же дооцінка до справедливої вартості?

У п. 19 ПСБО 7 зазначено, що «Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат».

Між тим при придбанні основних засобів, відповідно до ПСБО 7, зміни у власному капіталі не відбуваються, а чому ж тоді необхідно збільшувати власний капітал при їх дооцінці?

При створенні підприємств власники здійснюють внески до статутного капіталу як оборотними коштами (грошима, матеріалами, цінними паперами тощо), так і необоротними активами (основними засобами, нематеріальними активами тощо), тобто, отримуючи активи, вказують на джерела їх надходження. А тому при придбанні основних засобів і їх введенні в експлуатацію доцільно збільшувати власний капітал, а саме статутний, вказуючи, за рахунок яких джерел придбані основні засоби: чи за рахунок амортизаційних відрахувань (при простому їх відтворенню), чи за рахунок прибутку (показуючи, яким чином власники використовують прибуток на розширення виробництва). У результаті не будуть виникати протиріччя при відображенні дооцінки основних засобів, а саме збільшення додаткового капіталу.

Разом з тим як дооцінку основних засобів відносять на збільшення власного капіталу визиває значний подив, що уцінку необхідно відносити на витрати діяльності, а чому? Якщо втрата корисності основних засобів у результаті морального чи фізичного зносу повинна

впливати на зменшення власного капіталу, а не на витрати діяльності. Таким чином, від своєї безгосподарності власники підприємства будуть зацікавлені не у відновленні основних засобів, а у їх знеціненні так, як витрати будуть менші.

А тому пропонуємо при надходженні основних засобів відображати за кредитом збільшення статутного чи пайового капіталу та за дебетом відображати амортизаційний фонд чи використання прибутку. А при уцінці основних засобів суму уцінки відображати за дебетом статутного капіталу, а не витрат.

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

– своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення, вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);

– відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку строку корисного використання тощо.

Для України необхідно передбачити проведення контролю за постійним оновленням активної частини основних засобів за рахунок нарахованої амортизації (Амортизаційного фонду), а також за рахунок прибутку. Постійне оновлення основних засобів не тільки дасть можливість технічного переоснащення виробництва, а й розвитку підприємств, що виготовляють саме обладнання.

Доцільно передбачити методи нарахування амортизації, які дадуть можливість більш раціонального нарахування амортизації і швидкого оновлення основних засобів, а також доцільно передбачити методику обліку амортизації і обліку зносу основних засобів.

Необхідно передбачити контроль за накопиченням амортизації та правильним і раціональним її використанням для ефективного оновлення активної частини основних засобів.

Необхідно уточнити методику ціноутворення при обліку амортизаційних відрахувань.

Доцільно розмежувати в Податковому кодексі України поняття ремонт і реконструкція основних засобів, при цьому вартість ремонтів відносити на поточні витрати, а витрати на модернізацію та реконструкцію відносити на вартість конкретних основних засобів, при цьому необхідно вилучити поняття перевищення 10 % бар'єра як витрат за невідомим інвентарним об'єктом. А також визначитись, чи залишити

методи нарахування амортизації, чи групи за термінами використання необоротних активів.

А основне – чітко розмежувати поняття «знос основних засобів» і «амортизація основних засобів». При цьому при нарахуванні амортизації збільшувати витрати діяльності (за дебетом) та кредитом амортфонд, а при нарахуванні зносу зменшувати статутний капітал (за дебетом) та кредитом – знос основних засобів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бух. обліку / О. Бондар // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 29–34.

2. Диба В. М. Облік і аналіз необоротних активів: [монографія] / В. М. Диба. – К.: КНЕУ, 2008. – 288 с.

3. Дем'яненко М. Я. Проблема амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): [монографія] / М. Я. Дем'яненко, С. М. Євтушенко. – К.: КНЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 і зареєстрована Міністерством юстиції України 21.12.99 за № 893/4186 [Електронний ресурс] / Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим доступу: http://www.pro-u4ot.info/

5. Куликова Л. И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития: [монография] / Л. И. Куликова. – Казань: Издательство КФЭИ, 2000. – 308 с.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014

7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс] / Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим доступу: http://www.pro-u4ot.info/

8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.99 № 2000 № 92 [Електронний

ресурс] / Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим доступу: http://www.pro-u4ot.info/

10. Положение о порядке планирования, начисления и использования амортизационных отчислений в народном хозяйстве, утвержденное Госпланом СССР, Госстроем СССР, Стройбанком СССР и ЦСУ СССР 15 марта 1974 г.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 № 996-XIV (в редакції від 01.01.2011) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

12. Статистический ежегодник Украины за 2013 год Государственной службы статистики Украины.

13. Сук Л. К. Фінансовий облік / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Університет «Україна», 2007. – 453 с.

14. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії : [монографія] / Журавель Г. П., Клевець В. Г., Олійничук В. М., Хомин П. Я. – Тернопіль: ТНЕУ. – 474 с.

Б. М. Занько,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Розвиток науки і техніки дає можливість суб'єктам господарювання застосовувати у своїй діяльності більш досконалі технології та обладнання, які підвищують конкурентоспроможність окремих підприємств. Результати інтелектуальної діяльності людини можуть втілитися у нематеріальних активах, які також здатні приносити підприємству економічні вигоди.

Нематеріальні активи все частіше використовуються на вітчизняних підприємствах, тому актуальним є дослідження порядку ведення бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами та їх документування.

Питання обліку нематеріальних активів у своїх працях розглядали такі вітчизняні науковці, як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, В. Б. Моссаковський, Л. К. Сук, В. О. Шевчук. Віддаючи належне науковим напрацюванням цих вчених, слід зазначити, що питання ведення бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами та їх документування розглянуті не повною мірою, а тому потребують подальшого наукового дослідження.

Метою статті є проведення аналізу існуючої законодавчої бази, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами та їх документування, результатів попередніх наукових досліджень з цього питання та надання пропозицій щодо удосконалення обліку операцій з нематеріальними активами та їх документування.

У сучасних умовах глобалізації та стрімкого розвитку інформатизації як для закордонних, так і для вітчизняних підприємств усе більше значення має інтелектуальний капітал.

До складу інтелектуального капіталу підприємства відносять також нематеріальні активи. Так, Білов Г. О. вважає, що «інтелектуальний капітал – це складова невідчутних активів підприємства, яка є результатом діяльності людського і/або машинного інтелекту, представлена

інтелектуальними ресурсами та включає в себе інтелектуальні людські, структурні й ринкові засоби підприємства, у тому числі нематеріальні активи, які формують конкурентні переваги підприємства» [1, с. 99]. Зауважимо, що не всі нематеріальні активи беруть участь у формуванні інтелектуального капіталу підприємства, оскільки не всі вони є результатом діяльності людського або машинного інтелекту.

І. В. Жураковська звертає увагу на те, що у дослідженнях економістів як активи, так і ресурси капіталу розподілено «…за відповідними групами: «невідчутні», «нематеріальні», «інтелектуальні». Перша – найширша і містить складові, які не мають матеріальної основи, субстанції, вартість якої дорівнювала б вартості об'єкта, який вона виражає. До невідчутних активів належать як програмне забезпечення, так і дебіторська заборгованість та ін. Друга група охоплює коло об'єктів, пов'язаних з природними перевагами, обмеженнями, рідкісністю (наприклад, природні ресурси) та отриманих завдяки новим знанням. До нематеріальних активів належать права на природні ресурси, права на об'єкти промислової власності, авторські права та ін. Інтелектуальні об'єкти прямо пов'язані з творчими та розумовими здібностями людини, оскільки уособлюють результати інтелектуальної діяльності…» [2, с. 334–335].

На труднощі, що виникають при ідентифікації нематеріальних активів, звертають увагу О. М. Гребешкова та О. В. Мельник Вони стверджують, що «проблема ідентифікації всіх НМА підприємства криється перш за все у невизначеності їх складу. З урахуванням сучасних підходів до трактування сутності та природи НМА, а також ураховуючи їх визначальну роль у формуванні конкурентних переваг за умов «нової» економіки, вважаємо за доречне визначити такі ключові нематеріальні складові комплексу активів: 1) об'єкти інтелектуальної власності; 2) компетенції та динамічні здібності організації; 3) ділова репутація підприємства; 4) знаннєві активи» [3, с. 133–134].

Якщо ж звернутися до чинного бухгалтерського законодавства, то відповідно до нього нематеріальним активом вважається немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») [4]. Подібне визначення цього терміна наведено і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, згідно з якими нематеріальним активом є немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований (п. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи») [5].

Варто також акцентувати увагу на тому, що нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)), що установлено п. 1.2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [6]. Таким чином, зараз до складу нематеріальних активів відносять і ті об'єкти, строк корисного використання (експлуатації) яких є меншим одного року.

Згідно з п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1) права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2) права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

3) права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

4) права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

5) авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

6) інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [4].

Витрати підприємства на придбання або створення власними силами нематеріальних активів відображаються на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а після введення їх у господарський оборот облік цих активів слід вести на рахунку 12 «Нематеріальні активи» (у розрізі відповідних субрахунків), що установлено Інструкцією

про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7].

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [4].

Приклади майбутніх економічних вигод, які надходять від нематеріального активу, наведено у п. 17 МСБО 38 «Нематеріальні активи». Відповідно до цього МСБО майбутні економічні вигоди можуть включати:

1) дохід від продажу продукції чи послуг;

2) скорочення витрат. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи;

3) інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання [5].

Якщо підприємство здійснює розробку нематеріального активу, то для того, щоб відобразити його в балансі, воно має дотримуватися певних умов. Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід, відповідно до п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

– намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

– можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

– інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу [4].

Склад витрат, які включаються до первісної вартості створеного підприємством нематеріального активу, наведено у п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а саме:

– прямі витрати на оплату праці;

– прямі матеріальні витрати;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо) [4].

Крім того, у п. 2.11 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів серед інших витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням цього об'єкта та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням, зазначені також витрати на сплату збору за подання заявки про реєстрацію об'єкта права інтелектуальної власності, збору за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту, сплату державного мита за видачу свідоцтва, патенту [6]. Отже, при визначенні складу витрат, які включаються до первісної вартості нематеріального активу, слід також брати до уваги перелік витрат, який наведений у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Як зазначено у п. 31 МСБО 38 «Нематеріальні активи», деякі види діяльності відбуваються в зв'язку з розробкою нематеріального активу, але вони не є необхідними для приведення активу до стану, в якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом (при цьому такі побічні операції можуть відбуватися до або під час діяльності з розробки). Оскільки побічні операції не є необхідними для приведення активу до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, то дохід від побічних операцій і пов'язані з ними витрати негайно визнаються у прибутку чи збитку і включаються до відповідної класифікації доходу та витрат (і, відповідно, такі витрати не включаються до первісної вартості нематеріального активу) [5]. Слід зауважити, що ці положення МСБО 38 «Нематеріальні активи» цілком узгоджуються з нормами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Певні види витрат підприємства взагалі не можуть бути визнані як нематеріальний актив. Відповідно до п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

– витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;

– витрати на рекламу та просування продукції на ринку;

– витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини;

– витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків);

– витрати на дослідження [4].

На жаль, у вітчизняному П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не наведено прикладів, які характеризують дослідження. Проте приклади діяльності з дослідження наведені у п. 56 МСБО 38 «Нематеріальні активи», а саме:

а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;

б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;

в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам;

г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам [5].

Об'єкти, які не можна визнавати нематеріальними активами, також більш докладно розглянуті у МСБО 38 «Нематеріальні активи». Наприклад, суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від навчання. При цьому суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Проте у п. 15 МСБО 38 «Нематеріальні активи» установлено, що, як правило, суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти такими, що відповідають визначенню нематеріального активу. У цьому ж пункті зазначено, що малоймовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, крім випадків, коли їх використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід захищені юридичними правами та якщо вони при цьому відповідають іншим складникам визначення [5].

Крім того, підприємство може мати усталені відносини з групою клієнтів (покупців, замовників) або частку ринку та очікувати, що завдяки його зусиллям із поліпшення взаємовідносин з клієнтами вони продовжуватимуть здійснювати операції з підприємством. Однак у п. 16 МСБО 38 «Нематеріальні активи» визначено, що за відсутності юридичних прав захисту або інших способів контролю взаємовідносин з клієнтами чи їхньої лояльності суб'єкт господарювання, як правило, не має достатнього контролю над економічними вигодами від взаємовідносин з клієнтами чи від їхньої лояльності, щоб розглядати

ці об'єкти (портфель клієнтів, частку ринку, взаємовідносини з клієнтами та їхню лояльність) як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів [5]. Зазначимо, що у подібних ситуаціях такий же підхід доцільно використовувати і вітчизняним підприємствам, які ведуть облік за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Підприємство може не лише створювати самостійно нематеріальні активи, але й придбавати їх. Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу згідно з п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати») [4].

При придбанні нематеріального активу підприємство може також отримати матеріальний носій інформації (наприклад, компакт-диск тощо), на якому розміщено (записано) відповідну інформацію. Беручи до уваги такі обставини, В. Манакін та О. Рябенко пропонують розглянути «ситуацію, коли підприємство купує для власного використання комп'ютерну програму або базу даних. У першу чергу, варто визначити, який програмний продукт придбало підприємство. І головне – пам'ятати, що дискета (лазерний диск або інший носій інформації) разом із записаними на ній магнітними сигналами – річ матеріальна. І якщо обліковується тільки сам носій інформації (дискета, диск тощо), тоді про придбання НМА не може бути й мови» [8, с. 65].

У МСБО 38 «Нематеріальні активи» також приділено увагу порядку відображення у бухгалтерському обліку придбання активу, який об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи. Так, у п. 4 цього стандарту визначено, що суб'єкту господарювання слід оцінити, який елемент (нематеріальний чи матеріальний) активу є суттєвішим [5]. Отже, якщо нематеріальний елемент придбаного активу є більш суттєвим для суб'єкта господарювання, ніж елемент матеріальний, то у

бухгалтерському обліку слід відобразити придбання нематеріального активу.

Відповідно до п. 1.1 Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних або створених об'єктів права інтелектуальної власності слід застосовувати Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1) [9]. Таким чином, при введенні в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів має бути обов'язково складений цей первинний документ.

Згідно з п. 1.4 Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при оформленні акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у графі:

– «Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт права інтелектуальної власності» – зазначається номер патенту (деклараційного патенту) на винахід, деклараційного патенту на корисну модель, патенту на промисловий зразок, номер свідоцтва на знак для товарів і послуг, номер авторського свідоцтва тощо;

– «Дата виникнення права» – зазначається дата підписання договору, дата пріоритету, дата створення твору тощо;

– «Власник об'єкта права інтелектуальної власності» – зазначається власник майнових прав на об'єкт права інтелектуальної власності, свідоцтва, авторського права тощо, який може використовувати об'єкт права інтелектуальної власності на власний розсуд, має право давати дозвіл (видавати ліцензію) на використання та передавати право власності на об'єкт права інтелектуальної власності іншій особі на підставі договору [9].

Звернемо увагу на те, що Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1) призначений для введення в господарський оборот лише тих нематеріальних активів, які є об'єктами права інтелектуальної власності. Проте не всі нематеріальні активи є об'єктами права інтелектуальної власності. На це звертають увагу О. І. Гончар та І. В. Павельчук, які зауважують, що «… майже усі види нематеріальних активів, крім хіба що прав на користування земельними

ділянками і природними ресурсами й орендними правами, є різновидами об'єктів інтелектуальної власності» [10, с. 78–79].

Отже, якщо такі нематеріальні активи, як права користування природними ресурсами чи права користування майном, не відносять до об'єктів права інтелектуальної власності, то й оформлювати їх введення в господарський оборот Актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1) буде неправильним. Разом з тим іншої форми Акта введення в господарський оборот для нематеріальних активів, які не є об'єктами права інтелектуальної власності, Міністерство фінансів України до цього часу не затвердило.

Проте відповідно до п. 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм [11]. Враховуючи це, підприємство може самостійно розробити форму первинного документа (акта), яким оформлювати введення в господарський оборот тих об'єктів нематеріальних активів, які не є об'єктами права інтелектуальної власності. При цьому всі реквізити, які є обов'язковими для первинного документа відповідно до ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тобто назва документа (форми), дата і місце складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо [12], повинні обов'язково міститися у такому самостійно розробленому акті.

При нарахуванні амортизації нематеріальних активів слід, зокрема, враховувати норми п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а саме:

– нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс);

– нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством (у розпорядчому акті) не визначено обмеження

строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів [4].

Наприклад, право постійного користування земельною ділянкою, відповідно до ч. 1 ст. 92 Земельного кодексу України, є правом, щодо якого строк корисного використання не встановлено (не визначено) [13], тому такий нематеріальний актив не підлягає амортизації.

Відповідно до п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод [4]. Згідно з п. 5.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємство може застосовувати такі методи нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий. Якщо умови отримання майбутніх економічних вигод визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу [6]. Зауважимо, що підприємствам при нарахуванні амортизації нематеріальних активів слід враховувати не лише П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», але й норми податкового законодавства.

Податкове законодавство містить певні обмеження, які стосуються строків нарахування амортизації нематеріальних активів, при цьому порядок розрахунку амортизації нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств установлений п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України. Згідно з пп. 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України розрахунок амортизації нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених, зокрема, пп. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 цього Кодексу. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу [14].

Строки амортизації нематеріальних активів повинні у загальному випадку визначатися відповідно до правовстановлюючого документа, проте згідно з пп. 138.3.4. п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України слід враховувати такі додаткові обмеження:

– для групи 4 нематеріальних активів – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки,

сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті – відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років;

– для групи 5 нематеріальних активів – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті – відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки;

– якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років [14].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів узагальнюється на субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» [7].

Підприємство може нести витрати як на удосконалення нематеріальних активів, так і на підтримання їх у придатному для використання стані. У бухгалтерському обліку такі витрати слід відображати згідно з п. 18. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», який установлює, що:

1) сума витрат, пов'язаних із удосконаленням нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод, збільшує первісну вартість нематеріальних активів;

2) якщо витрати здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, то вони включаються до складу витрат звітного періоду [4].

З часом балансова (залишкова) вартість нематеріального активу може суттєво відрізнятися від його справедливої вартості, внаслідок чого підприємство вимушене буде прийняти рішення про проведення

переоцінки цього активу. Можна погодитися з твердженням Н. П. Кузик та О. А. Боярової, які акцентують увагу на тому, що переоцінка нематеріальних активів «…не є обов'язковим заходом, а тому здійснюється тільки тими підприємствами, які зацікавлені у відображенні реального стану належних їм нематеріальних активів» [15, с. 43].

Згідно з п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок, при цьому у разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) [4]. Н. П. Кузик та О. А. Боярова звертають увагу на труднощі, що виникають при проведенні переоцінки, а саме на той факт, що «…здійснюється переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. На практиці перелік таких активів досить обмежений. Активний ринок не існує для авторських прав, торговельних марок, інших унікальних нематеріальних активів» [15, с. 43].

Отже, якщо підприємство має унікальний нематеріальний актив, щодо якого не існує активного ринку, то воно не зможе здійснити його переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу на підставі п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Згідно з нормами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» для визначення індексу переоцінки слід поділити справедливу вартість об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта [4].

Якщо підприємство вже здійснювало переоцінку нематеріальних активів певної групи, то йому слід і надалі бути готовим проводити переоцінку відповідних активів. Це зумовлено тим, що згідно з п. 20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості [4].

На практиці при проведенні переоцінки нематеріальних активів може виникнути питання щодо того, яке саме відхилення залишкової їх вартості від справедливої вартості може вважатися суттєвим. Відповідь на нього міститься в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, згідно з якими:

1) підходи до переоцінки необоротних активів визначає розпорядчий документ про облікову політику підприємства (п. 2.1);

2) кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості підприємству доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (пп. 2.20.1) [16].

Ще одним суттєвим аспектом, на який слід звернути увагу при проведенні переоцінки нематеріальних активів, є вибір методичного підходу, за яким визначається вартість об'єкта оцінки. Розділяємо точку зору О.М. Рибака, який стверджує, що «традиційно економічна теорія пропонує три основні підходи до оцінки нематеріальних активів, це: дохідний, витратний та порівняльний. Витратний підхід – сукупність методів оцінки вартості об'єкта оцінки, заснованих на визначенні витрат, необхідних для відновлення або заміщення об'єкта оцінки, з урахуванням його зносу; Порівняльний підхід – сукупність методів оцінки вартості об'єкта оцінки, заснованих на порівнянні об'єкта оцінки з аналогічними об'єктами, у відношенні яких існує інформація про ціни угод з ними; Дохідний підхід – сукупність методів оцінки вартості об'єкта оцінки, заснованих на визначенні очікуваних доходів від об'єкта оцінки» [17, с. 91].

Підприємство може продати нематеріальний актив або списати цей актив з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання надалі економічних вигод від його використання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів відповідно до п. 35 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю [4].

Крім того, підприємство, яке здійснювало переоцінку нематеріальних активів, також повинне враховувати вимоги п. 24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з якими:

1) при вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою

попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках;

2) перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках;

3) відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до регістрів аналітичного обліку нематеріальних активів [4].

Відповідно до п. 3.1 Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів для оформлення вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при їх списанні (ліквідації) застосовується Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3) [9]. Якщо ж вибувають (ліквідуються) ті об'єкти нематеріальних активів, які не є об'єктами права інтелектуальної власності, то оформлювати їх вибуття (ліквідацію) Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3) буде неправильним. Для оформлення такої операції підприємство може самостійно розробити форму первинного документа (акта), що дозволено п. 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [11].

Залишкова вартість списаних необоротних активів (у тому числі нематеріальних активів) та витрати, пов'язані з їх ліквідацією, відображається на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» до рахунку 97 «Інші витрати», що установлено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7].

Отже, з вищенаведеного можна зробити висновок, що, незважаючи на те, що в основному порядок ведення бухгалтерського обліку

операцій з нематеріальними активами та їх документування урегульований чинним законодавством, окремі аспекти документування операцій з нематеріальними активами все-таки потребують доопрацювання. Це зумовлено тим, що Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, з формальної точки зору, поширюється лише на ті нематеріальні активи, які відносяться до об'єктів права інтелектуальної власності.

Що стосується нематеріальних активів, які не відносять до об'єктів права інтелектуальної власності (наприклад, права користування природними ресурсами, права користування майном, права на провадження діяльності), то для них Міністерство фінансів України до цього часу не затвердило ні типових форм первинного обліку (Акт введення в господарський оборот, Акт вибуття (ліквідації) об'єкта, Інвентарна картка тощо), ні відповідного Порядку застосування типових форм первинного обліку. Сподіваємося, що незабаром Міністерство фінансів України усуне цей недолік.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білов Г. О. Теоретичний аспект та класифікації інтелектуального капіталу підприємства [Електронний ресурс] / Г. О. Білов. – Режим доступу: http://lib.chdu.edu.ua./pdf/naukpraci/economy/2008/99-86-17.pdf.

2. Жураковська І. В. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 331–336.

3. Гребешкова О. М. Базові положення стратегічного управління нематеріальними активами підприємств / О. М. Гребешкова, О. В. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2008. – № 6. – Т. 2 (122). – С. 132–135.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України: від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України: від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413&cat_id=34932.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.

8. Манакін В. Проблема обліку нематеріальних активів в Україні / В. Манакін, О. Рябенко // Схід. – 2010. – № 2 (102). – С. 63–66.

9. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом Міністерства фінансів України: від 22.11.2004 № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04.

10. Гончар О. І. Нематеріальні активи у формуванні потенціалу підприємства / О. І. Гончар, І. В. Павельчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 3, Т. 1. – С. 77–80.

11. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України: від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95.

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14/parao87#o87.

13. Земельний кодекс України: від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14/page.

14. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

15. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Н. П. Кузик, О. А. Боярова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 40–44.

16. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України: від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.

17. Рибак О. М. Оцінка вартості інновацій в нематеріальні активи авіатранспортних підприємств / О. М. Рибак // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: збірник наукових праць. – Вип. 38. – К.: НАУ, 2014. – С. 87–94.

Л. І. Жидєєва,
к.е.н, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
О. Д. Михасик,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ РОЗРАХУНКІВ У ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

Вихід на світовий ринок практично всіх підприємств і фірм та необхідність більш ефективного здійснення експортно-імпортних операцій вимагає підвищення рівня знань з бухгалтерського обліку. Нормою міжнародних економічних відносин є більш жорстокі взаємні вимоги партнерів за умовами поставок, визначенням ціни контракту, форми розрахунків.

Успішна діяльність підприємств у сфері зовнішньоекономічної діяльності значною мірою залежить від ефективності господарського механізму та системи управління. Одним із елементів, що забезпечують ефективність діяльності підприємства, є бухгалтерський облік, завдання якого, як ми вважаємо, полягає не тільки в збиранні, фіксації операцій, групуванні інформації та виявленні фінансових результатів, а й в активному стимулюванні та управлінні діяльністю підприємства, забезпеченні дій, які б передбачали виникнення можливих ускладнень при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Розрахунки у іноземній валюті, як об'єкт обліку, мають певні проблеми, що призводить до необхідності впровадження нових теоретичних та практичних розробок з методології обліку розрахунків у іноземній валюті із врахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Поняття «розрахунки у іноземній валюті» вимагає сутнісного та змістовного визначення з точки зору лінгвістики. Оскільки в контексті цього дослідження фундаментальним у цьому словосполученні є поняття «розрахунки», а тому почнемо розгляд їх економічної сутності.

Економічну сутність поняття «розрахунки» у своїх працях розглядали багато вітчизняних науковців: Ф. Ф. Бутинець, О. І. Береславська, С. Ф. Голов, С. М. Гончаров, А. М. Герасимович, Ю. Ващенко, І. В. Жиглей, Л. І. Жидєєва, Ю. А. Кузьмінський, Н. Б. Кушнір., Н. Малюга, С. Мочерний, М. Пушкар, М. Савлук, В. Шевчук та ряд зарубіжних науковців:

Л. І. Абалкіна, А. Алексєєв, Н. Журавльова, Я. В. Соколов, Н. І. Цегельник та інші. Більшість з них вважають, що розрахунками можна вважати будь-які платежі. Але є й такі, що вважають розрахунки цілою системою, що, на нашу думку, є більш правильним.

Використання в Україні положень (стандартів) бухгалтерського обліку залишається предметом дискусій на сторінках вітчизняних видань з неможливістю або суперечливістю використання тих чи інших положень безпосередньо у практичній роботі. Так, певні невідповідності щодо основ бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, обліку розрахункових операцій в іноземній валюті викликають господарські операції, відображені в іноземній валюті, особливо за операціями, при яких виникає курсова різниця. Разом з тим виникають певні суперечності щодо правильності визначення первісної вартості товару при надходженні із-за кордону, визначенні митної вартості, в також їх вартості відповідно до П(СБО, при проведенні чи непроведенні перерахунку зі зміною курсу НБУ, а також особливостей аналітичного обліку розрахунків з іноземними контрагентами.

Вивченням цієї проблеми займались ряд науковців, а саме: С. Ф. Голов – з питань особливостей використання МСБО щодо питань обліку курсових різниць та операцій з проведення розрахунків з іноземними контрагентами, Ю. М. Кузьмінський – з питань обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності та їх нормативно-правового забезпечення, Ф. Ф. Бутинець і І. В. Жиглей – з питань обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності та їх оподаткування та інші науковці. Нами були проведені дослідження з особливостей бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності з 1995 до 1999 років та викладені в працях [13] та і в подальшому до сьогодення. Однак ряд питань залишаються невирішеними.

Успішна діяльність підприємств у сфері зовнішньоекономічної діяльності значною мірою залежить від ефективності господарського механізму та системи управління. Одним із елементів, що забезпечують ефективність господарювання, є бухгалтерський облік, завдання якого, як ми вважаємо, полягає не тільки в збиранні, фіксації операцій, групуванні інформації та виявленні фінансових результатів, а й в активному стимулюванні та управлінні діяльністю підприємства, забезпеченні дій, які б передбачали виникнення можливих ускладнень при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Підприємство може самостійно розробляти систему й форму обліку, а також звітності та контролю господарських операцій зовнішньоекономічної діяльності. Отже, неможливо визначити чіткий порядок організації бухгалтерського обліку розрахункових операцій зовнішньоекономічної діяльності для всіх підприємств, однак можна визначити цілий ряд факторів, які впливають на його побудову, а також визначити загальні принципи організації обліку для прийняття тих чи інших управлінських рішень щодо ефективності проведених експортно-імпортних операцій та накопичення необхідної інформації при управлінні діяльністю підприємства.

Необхідно визначити особливості бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності. Перш за все необхідно визначити, що є предметом зовнішньоекономічної діяльності. Як зазначають Ф. Ф. Бутинець і І. В. Жиглей [5], предметом зовнішньоекономічної діяльності є господарські операції в зовнішньоекономічних відносинах, які підлягають відображенню на рахунках бухгалтерського обліку. Між тим необхідно включати не тільки господарські операції, а й результати, а тому вважаємо, що предметом бухгалтерського обліку ЗЕД є стан господарських засобів і джерел їх утворення, а також господарські операції, пов'язані зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, та фінансові результати, отримані від цих операцій.

Складовими предмета бухгалтерського обліку ЗЕД є об'єкти. Об'єктами обліку зовнішньоекономічної діяльності [5] є майно та джерела його утворення, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності, господарські процеси, які є сукупністю зовнішньоекономічних операцій, та їх результати.

Усі об'єкти ЗЕД у бухгалтерському обліку можна поділити на:

– господарські засоби (майно) підприємства: необоротні активи (основні засоби та нематеріальні активи, придбані у іноземного постачальника, довгострокові інвестиції у зарубіжні компанії чи створення дочірніх підприємств за кордоном тощо), оборотні активи (придбання матеріалів, товарів, напівфабрикатів тощо у іноземного постачальника; виникнення дебіторської заборгованості за експортними операціями; наявність та рух іноземної валюти в касі, поточних та інших рахунках в установах банків);

– джерела формування: внесення іноземних інвестицій до статутного капіталу підприємств України, довгострокові та поточні кредити

в іноземній валюті, зобов'язання перед іноземними постачальниками та іншими кредиторами в іноземній валюті тощо;

– господарські процеси: експорт, імпорт, бартерні (товарообмінні) операції в ЗЕД, операції з давальницькою сировиною, спільне виробництво, міжнародні розрахунки в іноземній валюті, придбання та продаж іноземної валюти тощо;

– фінансові результати доцільно розглядати за окремими господарськими операціями як складову при їх формуванні, лише при прийнятті управлінських рішень про доцільність тих чи інших операцій ЗЕД і їх впливу на фінансові результати підприємства в цілому.

Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті полягає в тому, щоб провести узагальнення даних операцій в грошовій одиниці України (гривні) та веденні обліку і контролю за рухом іноземної валюти.

Основною метою ведення бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності є здійснення постійного контролю за наявністю, рухом та збереженням товарно-матеріальних цінностей, правильним оформленням відповідних документів, своєчасним відображенням господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку та підготовкою документів для подання позовів і претензій до постачальників і транспортних компаній у випадку нестач, псування матеріальних цінностей, термінів поставок та ненадходження або несвоєчасне надходження іноземної валюти на рахунки від покупців.

Бухгалтерський облік господарських операцій в Україні здійснюється в грошовій одиниці – гривні. Щодо документального оформлення, то існує правило, що в первинних документах відображається сума в грошовій одиниці операції. А операції зовнішньоекономічної діяльності в більшості випадків відображаються в іноземній валюті, а тому виникають питання, яким чином відобразити ці операції в бухгалтерському обліку, як зберегти інформацію тощо.

Для перерахунку іноземної валюти в гривню використовується курс, який встановлюється Національним банком України.

У первинних документах бухгалтер, відображаючи операцію в валюті господарської операції, на вільному місці або на звороті документа повинен вказати курс НБУ на дату здійснення операції та провести перерахунки іноземної валюти у гривневий еквівалент як у загальній сумі, так і за кожною позицією [14–16]. Це дасть можливість збереження інформації та можливість при перевірці встановлення

правильності визначення та відображення вартості матеріальних цінностей.

Ряд авторів пропонують [17] під час обробки первинних документів у знаменнику вказувати еквівалент показників у іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом НБУ на дату, прийняту для перерахунку.

Разом з тим у бухгалтера виникають питання щодо відображення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку. Так, ряд авторів [17] зазначають, що «у реєстрах бухгалтерського обліку (журналах-ордерах, відомостях, книгах) усі записи операцій в іноземних валютах відображаються у національній валюті. Одночасно записи зазначених операцій доцільно здійснювати в ідентичних реєстрах із зазначенням назви іноземної валюти (долари, євро тощо). Ці реєстри для відображення операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку не використовуються, а є наочним посібником для визначення фактичного стану валютних цінностей підприємства в іноземній валюті». З такими пропозиціями не погоджуємось, оскільки таке ведення обліку не дасть можливості проводити контроль за рухом матеріальних цінностей, рухом іноземної валюти та проведення розрахунків. З нашої точки зору для кожного рахунку, на якому ведеться облік як іноземної валюти (302 Готівка в іноземній валюті, 312 Поточний рахунок в іноземній валюті, 314 Інші рахунки в банку в іноземній валюті), так і проводяться розрахунки (362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 602 Короткострокові кредити банків в іноземній валюті, 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» тощо, крім рахунку 372) необхідно вести у розрізі видів іноземної валюти (відкриваючи регістри за кожним видом іноземної валюти та відповідним субрахунком до основного рахунку 3121 «Поточний рахунок в іноземній валюті, дол. США», 3122 «Поточний рахунок в іноземній валюті, євро» та ще й за кожним банком, а по розрахунковим рахункам тільки у розрізі валют 3621 «Розрахунки з іноземними покупцями, дол. США», 3622 «Розрахунки з іноземними покупцями, євро» тощо) [16].

Для відображення господарських операцій у сфері ЗЕД або пов'язаних з рухом іноземної валюти є певні особливості, а тому їх відображення пропонуємо здійснювати за такими правилами:

1) операції відображати в іноземній валюті (валюті операції) за кожним первинним документом і регістром;

2) для відображення цих операцій використовується іноземна валюта різних країн, облік ведеться за кожною іноземною валютою окремо (окремий субрахунок, регістр обліку);

3) всі операції необхідно узагальнити в гривневому еквіваленті, враховуючи курс НБУ, довідково у документах і регістрах вказується іноземна валюта, перерахована за курсом НБУ на дату операції;

4) при відображенні першої події та заключної господарської операції (проведенні розрахунків) може бути різний курс НБУ, що призводить до виникнення курсової різниці;

5) при купівлі та реалізації іноземної валюти можуть виникати сумові різниці, а тому виникають певні особливості в обліку;

6) аналітичний облік повинен вестись окремо за кожним рахунком у розрізі видів іноземної валюти, окремого субрахунку, аналітичного рахунку (підприємству, фізичній чи юридичній особі), документа за двома видами валют (валюті операції та в гривневому еквіваленті).

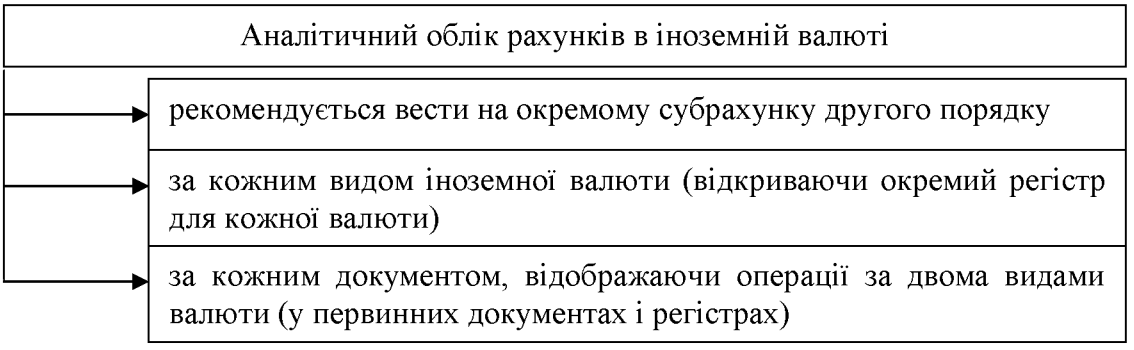


Рис. 1. Рекомендації з ведення аналітичного обліку в іноземній валюті

Записи в регістри необхідно проводити одночасно як у валюті операції, так і в гривневому еквіваленті за кожною господарською операцією (надходження від постачальника чи при відвантаженні покупцю, тобто виникненні кредиторської чи дебіторської заборгованості та проведенні оплати іноземному постачальнику чи надходженні іноземної валюти від покупця). При цьому записи можна проводити: при ручному веденні обліку через дріб – чисельник – валюта операції, знаменник – сума в гривні за курсом НБУ, або паралельно в двох колонках, при цьому в одній – сума в інвалюті, а в іншій – у гривні. Підсумки оборотів і залишків необхідно підраховувати, як по сумах у гривні, так і в іноземній валюті, що дає можливість здійснювати контроль за рухом іноземної валюти та проводити облік господарських

операцій, контроль за їх здійсненням і узагальнення інформації. У головну книгу та оборотну відомість переносяться тільки суми в гривні. Таким чином, є можливість одночасно відстежувати відображення господарських операцій за кожним документом, кожним договором, кожним контрагентом, а також своєчасним погашенням заборгованості.

Підприємства України, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, мають справу із проведенням розрахунків у іноземній валюті. Проте на практиці виникають певні проблеми щодо відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами у іноземній валюті в силу причин наявності різних валютних курсів щодо різних країн та постійної зміни валютних курсів. Разом з тим виникають певні труднощі щодо відображення в обліку цих операцій, враховуючи вимоги Податкового кодексу України та П(с)БО 21. Особливо це стосується порядку видачі, витрачання та надання звіту щодо коштів, виданих під звіт на відрядження в іноземній валюті.

Одним із проблемних питань є видача коштів у іноземній валюті під звіт. Особі видають кошти в іноземній валюті та перераховують в гривневий еквівалент за одним курсом НБУ, а при поверненні невикористаної валюти (при використанні суми меншої) виникають проблеми щодо відображення в обліку операцій з повернення сум і за яким курсом НБУ. Так, відповідно до П(с)БО 21 рахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» є немонетарним рахунком і при поверненні в касу чи на поточний рахунок коштів у іноземній валюті (як невикористану суму) курс НБУ не повинен змінюватись, але кошти, що в касі і на поточному рахунку зараховуються за курсом НБУ на дату зарахування таких коштів на рахунок.

Разом з тим відсутність методичних рекомендацій щодо тлумачення П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» зумовлює певні проблеми обліку розрахунків у іноземній валюті з підзвітними особами.

А виходячи із вищезазначеного виникає гостра необхідність удосконалити аналітичний та синтетичний облік розрахунків з підзвітними особами у іноземній валюті та його відображення у Звіті про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт.

Бухгалтерський облік розрахунків у іноземній валюті регламентований П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [23]. Разом з тим П(с)БО 21 не дає чіткого розмежування монетарних та немонетарних статей, що створює певні проблеми при визначенні курсових різниць. Адже курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями.

Також у П(с)БО 21 зазначено, що суми авансів (попередньої оплати), надані чи отримані, відносять до немонетарних статей, а тому курсові різниці не визначаються. Разом з тим це суперечить М(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким всі розрахункові операції належать до монетарних [19] і за міжнародною практикою курсові різниці за авансовими платежами визначають. На нашу думку, такий підхід дає більш повну та достовірну інформацію про фінансові результати за операціями в іноземній валюті.

П(с)БО 21 дає такі визначення: монетарними статями визнаються будь-які статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів; немонетарними статтями є статті інші, ніж монетарні [23].

У ПСБО 21 також зазначено, що до монетарних також відносять.... *активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів* [23]. Разом з тим попередня оплата з наступним надходженням чи наступним відвантаженням не вважаються монетарними статтями, хоч це суперечить визначенню.

Враховуючи вищенаведене, фактичні витрати підзвітної особи в іноземній валюті, які визначаються згідно із затвердженим Звітом, але не більше суми авансу, повинні перераховуватися у валюту звітності за валютним курсом на дату отримання авансу з включенням до відповідних витрат (адміністративних, загальновиробничих, збутових).

Разом з тим, якщо сума авансу буде більша, ніж сума, затверджена у Звіті, то дебіторська заборгованість погашатиметься грошовими коштами, а отже, є монетарною статтею і курсові різниці за нею визначатимуться, а це суперечить П(с)БО 21, де зазначено, що всі авансові платежі є немонетарними статтями [23].

Якщо фактичні витрати працівника в іноземній валюті у затвердженому Звіті менші авансу, то працівник повинен повернути кошти у валюті, виданій на відрядження. Кошти при цьому зараховуються в касу чи поточний рахунок за курсом НБУ на дату їх внесення, а не видачі. А тому і виникає курсова різниця в розрахунках.

Якщо фактичні витрати працівника у іноземній валюті у затвердженому Звіті більші авансу, то сума перевищення у іноземній валюті підлягає поверненню працівнику в національній валюті у перерахунку за курсом НБУ, що діяв на дату визначення заборгованості, а не видачі авансу. Тобто така заборгованість (різниця між сумою, затвердженою у Звіті і сумою перевищення) вважатиметься також монетарною статтею.

Разом з тим Податковим кодексом України визначено, що: *«Витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат згідно з цим розділом, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати»* [26]. Тобто проведення попередньої оплати або отримання попередньої оплати є немонетарною статтею. Таким чином виникає невідповідність обліку відповідно до ПСБО 21 та Податкового кодексу України. Разом з тим на практиці виникають курсові різниці як за дебіторською, так і за кредиторською заборгованістю, хоча це суперечить ПСБО 21 та Податковому кодексу України.

На підтвердження цього виступає Четверта Директива ЄС, а також спеціальний документ «Переведення іноземної валюти», виданий Дорадчим форумом з бухгалтерського обліку, де чітко наведено розподіл статей балансу на монетарні і немонетарні [27]. Згідно з цим документом авансові платежі та авансові надходження відносять до монетарних статей балансу, оскільки можуть розглядатися як дебітори та кредитори.

Особливістю аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами є використання крос-курсів. Це пов'язано з тим, що під час відрядження працівник може використовувати не лише ту валюту, що видана йому у підзвіт, а й іншу, яка потребує перерахунку у національну валюту України з використанням іншої іноземної валюти. Відсутність методики обліку розрахунків у іноземній валюті зумовлює проблеми в організації аналітичного і синтетичного обліку розрахунків у іноземній валюті. Щодо особливості аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами, то необхідно зазначити, що окремо за кожним видом іноземної валюти вести облік недоцільно тому, що підзвітна особа може мати витрати за різними видами валют: у гривні, доларах, євро тощо. Для обліку розрахунків необхідно використовувати один регістр, у якому ведеться аналітичний облік за кожною особою, при цьому вказуються суми як у гривні, так і витрати у будь-якій іноземній валюті, перерахованій за курсом НБУ чи крос-курсом у її гривневий еквівалент. Підрахунки необхідно проводити окремо по

витратах, які особа мала тільки в гривні, окремо у іноземній валюті за кожним її видом і сум, перерахованих у гривневий еквівалент. Таким чином, може здійснюватись контроль за використанням коштів на відрядження як у цілому, так і за кожним видом іноземної валюти, контролюючи її використання, повернення, своєчасність проведення розрахунків за кожною підзвітною особою.

Форма регістрів бухгалтерського обліку, рекомендовані наказом Міністерства фінансів України, зокрема Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37) не дозволяє якісно вести аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами у іноземній валюті. Зокрема, за такими операціями необхідно вести облік як в іноземній валюті, так і в гривневому еквіваленті в перерахунку за курсом НБУ.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань передбачено рахунки для облікового відображення розрахунків з підзвітними особами передбачено рахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Разом з тим назва рахунку не дає повної інформації щодо того, на що видані кошти. У процесі фінансово-господарської діяльності підприємства можуть виділяти кошти в підзвіт на господарські потреби (придбання матеріальних цінностей, оплата послуг) та на покриття відповідних витрат, якщо працівник їде у відрядження. В обох випадках працівники мають відзвітуватися за використання коштів. Для цього призначено документ Звіт про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт.

Зокрема, рахунок 372 не розкриває повністю сутності та змісту операцій щодо розрахунків з підзвітними особами.

На нашу думку, для оперативного обліку розрахунків з підзвітними особами необхідно запропонувати такі субрахунки:

– 3721 «Розрахунки за відрядженнями на території України»;

– 3722 «Розрахунки за відрядженнями за кордоном».

Отже, такий поділ субрахунків дозволить контролювати строки повернення невикористаних (надміру виданих коштів з каси) підзвітних коштів.

Узагальнюючи цю інформацію, можна стверджувати, що авансові операції у частині розрахунків з підзвітними особами не можуть бути немонетарними статтями балансу. Заборгованість підзвітної особи чи підприємства перед нею може бути незмінна лише у тому випадку, коли сума виданого авансу у іноземній валюті підзвітній

особі буде дорівнювати сумі у тій же іноземній валюті, зазначеній у Звіті про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт і курс НБУ при цьому залишається незмінним. В іншому випадку, коли сума виданого авансу у іноземній валюті менша, чи перевищує суму, затверджену Звітом про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт, а також якщо використовувалась інша валюта, ніж видана у підзвіт, то авансові операції повинні визнаватися монетарними статтями балансу, за якими виникатимуть курсові різниці.

Щодо включення рахунку Розрахунки з підзвітними особами до монетарних чи немонетарних рахунків, то необхідно зазначити, що до монетарних статей необхідно відносити залишки по рахунках не тільки грошових коштів і їх еквівалентів, але й усіх розрахункових рахунках, оскільки вони пов'язані з рухом іноземної валюти, як це визначено міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».

С. Ф. Голов доводить, що до монетарних статей належать... *грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші статті балансу, за якими очікується надходження або видаток грошових коштів або їх еквівалентів у фіксованій (або визначеній) сумі* [9, с. 161].

Ю. А. Кузьмінський [18] пропонує відносити всі розрахункові операції до монетарних статей.

Виходячи з проведеного дослідження можна констатувати, що хоча П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та М(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» мають однакову концептуальну основу, між ними існує певна невідповідність.

Так, певні невідповідності щодо обліку операцій в іноземній валюті викликають господарські операції, відображені в іноземній валюті, особливо за тими операціями, при яких виникає курсова різниця відповідно до документів, а між тим, згідно з П(С)БО 21 курсова різниця у цих випадках відсутня.

Як зазначено п. 5 П(С)БО 21 [23] операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Виходячи з цього визначення при проведенні попередньої оплати за імпортними операціями, в обліку відображається сума в гривневому еквіваленті, враховуючи курс НБУ на дату попередньої оплати. На момент отримання товарів за імпортними

контрактами оформляється вантажна митна декларація форми МД-2, вказується курс НБУ, відповідно до якого визначається фактурна та митна вартість.

Згідно з п. 4 П(С)БО 21 курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Виходячи з цих тверджень, при зміні курсу НБУ за операціями при перерахуванні коштів і надходженні товару повинна виникати курсова різниця. Між тим у п. 6 П(С)БО 21 зазначено, що сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу, тобто курсова різниця не виникає.

Як зазначено, до монетарних статей відносять не тільки грошові кошти, а й активи (мається на увазі дебіторська заборгованість, короткострокові фінансові вкладення тощо) та зобов'язання, до яких входять і розрахунки з іноземними постачальниками. Оскільки чітке визначення щодо монетарних і немонетарних статей як у П(С)БО 21, так і у ряді МСБО загалом відсутнє, але зазначено, що зобов'язання відносять до таких статей, стає очевидним, що для відображення закриття розрахунків доцільно показати курсову різницю. П(С)БО 21 визначає, що операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат), у зв'язку з чим всі операції необхідно відображати за двома валютами.

За чинниками авансовий платіж необхідно перенести на погашення заборгованості. Це призводить до того, що коли сума в іноземній валюті «закривається», то в гривневому еквіваленті за кредитом рахунку 632 сума залишається «незакритою». Разом з тим вищеозначеної заборгованості не повинно бути. Як у цьому випадку бухгалтеру відображати в обліку згадану операцію?

Як уже зазначалося, існує певна невідповідність виникнення дебіторської заборгованості за рахунком 371. Виникає слушне запитання: аванси видані – це монетарна стаття? За визначенням П(С)БО 21 [23] ця дебіторська заборгованість – актив, оскільки відповідає визначенню

активу: вона виникла в результаті минулих подій (перераховано платіжним дорученням відповідно до договору певну суму), контролюється підприємством на право отримання матеріальних цінностей чи повернення грошових коштів, очікуються економічні вигоди від продажу в майбутньому активів, які надійдуть, а також відноситься цей рахунок до дебіторської заборгованості. Аналогічно до цього і зобов'язання – також монетарна стаття.

Як зазначив С. Ф. Голов, посилаючись на спеціальний документ дорадчого форуму з бухгалтерського обліку «Переведення іноземної валюти»[10], який містить чіткі пояснення щодо розподілу статей на монетарні та немонетарні, у п. 2 приміток до таблиці та і в самій таблиці цього документа зазначено, що авансові платежі та авансові надходження можуть розглядатись як дебіторська та кредиторська заборгованість, які є монетарними позиціями. З іншого боку, часто їх не відображають окремими позиціями, а вираховують із суми забезпечення або запасів. Але в Україні ці операції відображаються окремо, оскільки між ними проходить певний час та й знаходить своє відображення дебіторська заборгованість за виданими авансами – на одному рахунку, а кредиторська заборгованість з постачальниками – на іншому рахунку.

У момент надходження імпортного товару виникають проблеми щодо визначення та відображення у бухгалтерському обліку первісної вартості товарів при визначенні гривневого еквівалента вартості цих товарів. За цим може бути два випадки:

1) враховуючи викладене, коли першою подією є надходження товару, визначаємо фактурну та митну вартість відповідно до поданого Розрахунку митної вартості до митного органу, вантажної митної декларації форм МД-2 та МД-3, митних зборів і митних платежів з використанням курсу НБУ на дату надходження цих товарів, а саме, відповідно до Митного кодексу України, вартість товарів перераховують у гривні за курсом НБУ, який діяв на кінець попереднього дня, коли товар вперше потрапив під режим митного контролю. Між тим листом визначено, що для перерахунку приймається офіційний курс НБУ на дату подання митної декларації. При цьому невідповідність між первинними документами та П(С)БО не виникає, підприємство враховує як вимоги П(С)БО 21, п. 9 П(С)БО 9, П(С)БО 7, так і інші нормативні документи. Єдине, що необхідно обов'язково зробити – це врахувати всі витрати і правильно визначити первісну вартість, які

підтверджені документально. Вартість імпортного товару в гривні визначається за курсом НБУ на дату його отримання плюс всі витрати, визначені П(С)БО 9;

2) при попередній (авансовій) оплаті, враховуючи П(С)БО 21, виникає невідповідність між первинними документами, а саме – курс НБУ на вантажній митній декларації форми МД-2 не відповідатиме курсу, за яким проведено попередню оплату, а отже, – і перерахована за курсом НБУ вартість товарів у іноземній валюті не буде підтверджена первинними документами та фактурна вартість, визначена за першою подією згідно з курсом НБУ на дату перерахування коштів і за курсом НБУ вантажної митної декларації збігатимуться і виникають значні розбіжності щодо визначення вартості товару, визначення митної вартості та мита і митних зборів. У цей момент П(С)БО 21 не передбачає визначення курсової різниці, і у бухгалтерському обліку фіксується курс НБУ на момент перерахування попередньої оплати. Досить дивним є оприбуткування товарів, яке не підкріплене відповідними первинними документами, тобто - вантажна митна декларація форми МД-2 та МД-3 не будуть тими документами, які підтверджують вартість надходження товарів, що є досить суперечливим у обліку при використанні такого елементу методу бухгалтерського обліку, як документація.

При використанні попередньої оплати можуть бути випадки, коли товар надходить частково або не надходить взагалі, а кошти будуть повернуті на валютний рахунок. З нашої точки зору, розрахунки з постачальниками і покупцями, а також попередня оплата (аванси видані, аванси отримані) повинні бути віднесені до монетарних статей балансу і за ними повинні визначатись курсові різниці.

Наведені аргументи дозволяють стверджувати, що дебіторська та кредиторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами є монетарною статтею, якщо її погашення здійснюватиметься грошовими коштами або їх еквівалентами.

Для узаконення наведеної методики бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами пропонуємо внести зміни до чинного П(с)БО 21. А саме, перше речення пункту 6 П(с)БО 21 слід викласти у такій редакції: «Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання робіт і послуг, при включенні до вартості

цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату розрахунків. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату розрахунків».

Перші напрацювання, які дали поштовх розвитку бухгалтерського обліку розрахунків, припадають на рубіж XV–XVI століття, а саме, коли італійський видатний математик Лука Пачолі видав «Трактат про рахунки і записи», в якому автором вперше було сформульовано мету бухгалтерського обліку, яка полягала в тому, щоб «...ведение своих дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было получить без задержки всякие сведения как относительно долгов, так и требований» [22]. Але при цьому всьому час і місце проведення операцій не враховувалися, тобто облік був лише статичний. А дебітором або кредитором можна було визнати лише тоді особу, коли вона дала на це згоду.

Разом з тим автором визначення наведене у широкому значенні, яке не конкретизує самого стану взаємовідносин.

За визначенням Ф. Ф. Бутинця, «розрахунки – це грошові взаємовідносини, що виникають між підприємствами по операціях товарного і нетоварного характеру» [5]. Л. І. Абалкина виступає проти такого підходу, оскільки автором не вказано причину виникнення грошових взаємовідносин. За визначенням науковця: «...рассчет – погашение обязательств посредством осуществления платежей».

Але автором не враховано, що погашення зобов'язань може здійснюватися не лише за допомогою платежів, але й іншими альтернативними методами.

Інше визначення наводить С. М. Гончаров, де визначає розрахунки, як форму здійснення грошового обігу, пов'язаного зі сплатою матеріальних цінностей, послуг і виконаних робіт, а також з перерозподілом коштів через бюджетну систему [12]. Так, дійсно, розрахунки беруть участь у грошовому обігу, але вони не є формою здійснення грошового обігу, оскільки приймають участь у перерозподілі коштів не лише через бюджетну систему, але і поза нею.

Тому вважаємо наведене вище визначення «розрахунків» є вузьким, оскільки, згідно з твердженням А. М. Герасимович: «Грошовий

обіг – це сукупність платежів (розрахунків), які здійснюються між суб'єктами господарювання готівкою або шляхом безготівкових розрахунків» [11].

Досліджуючи поняття «розрахунки», ми визначили, що ряд вчених ототожнюють розрахунки із платежами. Так, трактуючи визначення економічним категоріям, А. М. Герасимович використовує поняття розрахунки, як синонім до поняття платежі [11]. Разом з тим А. Б. Борисов зазначає, що: «Платежі – це грошові засоби, які сплачуються за придбані товари, використані ресурси, надані кредити у вигляді встановлених законом внесків, у формі розрахунків по зобов'язаннях» [1, с. 521].

Так, дійсно, поняття «розрахунки» щонайперше співвідноситься із поняттям «платежів». Хоча із суто зовнішньої сторони воно може бути зведене лише до питання термінологічного характеру, але із внутрішньої сторони за ним стоїть питання про поняття, які вживаються в чинному законодавстві, але повною мірою в ньому не розмежовуються, а вживаються як синоніми, у результаті чого у ряді випадків нечітко виглядають деякі формулювання нормовстановлень щодо функцій, прав і обов'язків банків, фінансово-кредитних установ та інших суб'єктів розрахункових відносин.

Розглядаючи поняття «розрахунки» як загальновживане, можна зазначити, що це певний стан взаємовідносин. Так, С. І. Ожогов стверджує, що «..бути в розрахунку з кимось – не повинен, не зобов'язаний кому-небудь». Погоджуючись з автором щодо залежності поняття «розрахунки» та «зобов'язання», слід зазначити, що розрахунок виникає після погашення зобов'язань.

З юридичної точки зору розрахунками є співвідношення вимог та зобов'язань. Платежі такої властивості не мають, тому поняттю «платежі» властива одностороння дія, яка не засвідчує факт виконання зобов'язання.

Часто в науковій та нормативно-правовій літературі зустрічаються поняття «торговельні розрахунки», «розрахунки в народному господарстві», «розрахунки за дивідендами». Багатогранність поняття «розрахунки» говорить про те, що воно є узагальнюючим, різностороннім, але містить у собі ряд елементів. Так, М. П. Березіна, даючи характеристику платіжної системи, зазначає, що одним із елементів розрахунків є платежі [3, с. 16].

Приходимо до висновку, що платежі можуть існувати без розрахунків, тобто, якщо здійснено платіж, це не означає, що проведено розрахунки, тобто стан співвідношення вимог і зобов'язань неможливо визначити. З іншої сторони, якщо проведено розрахунки, це не завжди означає, що були проведені платежі, адже розрахунки можуть бути здійснені і в негрошовій формі, а платежі являють собою грошові засоби [1, с. 521].

Зокрема, Ю. В. Ващенко відзначає множинність значення поняттям «розрахунки» і зауважує його неоднозначність: «по-перше, під розрахунками розуміють будь-який спосіб припинення зобов'язань (як грошових, так і негрошових) між сторонами, в тому числі виконання зобов'язання в натуральній формі та зарахування однорідних зустрічних (послідовних) вимог (широке значення терміна «розрахунки»). По-друге, під поняттям «розрахунки» розуміють саме грошові зобов'язання (обов'язки) сторін, платежі (вузьке значення терміна «розрахунки»). У такому значенні визначення терміна «розрахунки» часто обмежують сферою безготівкових розрахунків, що здійснюються суб'єктами господарювання через фінансово-кредитні установи [8, с. 180].

Отже, поняття «розрахунки» вживається у множині, оскільки носить множинний характер, а «платіж» може існувати в одиничній формі. У результаті чого, можна стверджувати, що поняття «розрахунки» передбачає наявність певної системи дій, взаємовідносин, а також може охоплювати безліч платежів.

Необхідно зауважити на те, що розрахунки потребують в наявності щонайменше дві сторони, між якими вони будуть проведені. А платіж передбачає наявність лише однієї сторони, тієї, яка його здійснюватиме, тобто наявність обох сторін не обов'язкова, а «платежі» визначають односторонність дії щодо повного або часткового погашення певного зобов'язання.

Разом з тим розрахунки являють собою певний стан співвідношення вимог та зобов'язань, а платежі такої характеристики не мають. Здійснивши платіж, неможливо визначити, в якому стані перебуває співвідношення вимог і зобов'язань, тобто на якій стадії перебуває стан розрахунків (частковий, повний) – їх взаємні вимоги можуть не обмежуватися лише платежами і не обмежуватися їх грошовими формами.

Головною відмінністю між поняттями «розрахунки» і «платежі» є те, що «платежі» не можуть визначити стан розрахунків. Отже, поняття «розрахунки» визначає відносини сторін, а «платіж» означає повне або часткове погашення боргу шляхом платежу грошовими коштами або шляхом застосування будь-якого іншого способу розрахунків .

Пропонуємо уточнити поняття платежі, а саме: «Платежі – це перерахунок грошових коштів та їх еквівалентів з метою дотримання розрахункової дисципліни».

Враховуючи вищенаведене, необхідно зазначити, що категорія «розрахунки» є поняттям більш ширшим, ніж категорія «платежі», оскільки розрахунки можуть проводитися у будь-якій формі та за операціями товарного і нетоварного характеру, а платежі лише у готівковій та безготівковій формі. Також розрахунки це грошові взаємовідносини, а платежі носять односторонній характер. Це випливає з того, що платежі виконують лише одну із функцій системи розрахунків – платіжну.

Система розрахунків – це багатогранна, багатофункціональна система економічних відносин, що забезпечує розрахункову дисципліну між суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами, включаючи розрахунки з фінансовими установами і організаціями, органами виконавчої влади, кредитними, профспілковими та іншими організаціями без винятку.

Досліджуючи наукову літературу, визначено, що науковцями не виділено функції саме розрахунків, тому пропонуємо їх виділити:

– безперервність діяльності – проводячи розрахунки, суб'єкт господарювання здійснює переливання коштів, забезпечуючи наступний операційний цикл господарської діяльності;

– переливання капіталів – здійснюючи постійне перекачування коштів, таким чином підприємство інвестує ту чи іншу діяльність;

– платіжна – суб'єкт господарювання, проводячи діяльність погашає зобов'язання, що виникли у ході такої діяльності;

– сприяє зміцненню фінансової стійкості підприємства – якщо суб'єкт господарювання вчасно здійснює розрахунки та фінансова стійкість підприємства висока, оскільки не має заборгованостей;

– забезпечує грошовий обіг – сприяє обігу коштів, в результаті чого підприємство постійно вкладає кошти і отримує прибуток;

– взаємного погашення заборгованостей – дозволяє підприємствам підтримувати ділову репутацію;

– сприяє оборотності капіталу – швидкість розрахунків дозволяє швидкому переливанню одного капіталу в інший; сприяє зміцненню економіки держави – якісна розрахункова дисципліна підприємств дозволяє вчасно сплачувати податки, що, в свою чергу, зміцнює економіку.

Щодо законодавства України, необхідно зазначити, що нормативно-правова база чітко не розрізняє поняття «розрахунки», «платежі» не мають чіткого і однозначного їх тлумачення. Згідно із Законом України «Про національний банк України» зазначається, що: «Національний банк встановлює правила, форми, стандарти розрахунків банків та інших юридичних і фізичних осіб в економічному обігу України із застосуванням як паперових, так і електронних документів, а також платіжних інструментів і готівки, координує організацію розрахунків, дає дозволи на здійснення клірингових операцій та розрахунків.

Тобто Закон обмежує сферу розрахунків лише економічним обігом, але на практиці НБУ згідно із затвердженими нормативно-правовими актами визначає розрахунки у всіх можливих сферах. Згідно із Правилами здійснення за межі України та в Україні переказів фізичних осіб за поточними валютними неторговельними операціями та їх виплати в Україні вони не стосуються економічного обігу і не поширюються на перекази, які пов'язані із підприємницькою та інвестиційною діяльністю.

Згідно із Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті регламентовано, що національний банк: «визначає систему, порядок і форми платежів, у тому числі між банками». Тобто хоча і назва і містить поняття «розрахунки», для норми закону використовується поняття «платежі». Разом з тим, згідно із Законом України «Про платіжні системи і переказ коштів в Україні», значення терміна «платежі» обмежено сферою застосування відносинами між банками та іншими членами платіжної системи у зв'язку із проведенням переказу коштів. Таким чином, законодавством чітко не визначена диференціація термінів «розрахунки» та «платежі», а вони вживаються у букві закону як слова-синоніми, що викликає необхідність визначення їх чіткого тлумачення.

Разом з тим розрахунки проводяться із дебіторами та кредиторами. Тому ряд вчених пов'язує «розрахунки» із «зобов'язаннями».

Так, дійсно, дебіторська і кредиторська заборгованість виникає за зобов'язаннями по розрахунках. Тобто розрахунки та заборгованість є взаємозалежними категоріями.

Уже на початку XVII століття вперше було запропоновано в рахунках бухгалтерського обліку виділити групу рахунків, які показували дебіторську та кредиторську заборгованість – так звані рахунки-кореспонденти. До цього часу облік розрахунків здійснювався на рахунку «Капітал» - кредитора, і на рахунку «Інвентар» - дебітора. «Дебитор есть вещь денег или товаров, которые ты купил, занял или принял; или он есть тот, кто у тебя покупает, занимает или принимает. Кредитор есть тот человек, у кого ты покупаеш или принимаеш деньги или товары, или оно есть товары или деньги, которые ты продаеш, взаймы даеш или продаеш…».

Так, з точки зору бухгалтерського обліку, розрахункові операції є об'єктом обліку, по-перше, як динамічний процес (здійснення платежу до одержання товарів, робіт, послуг, одночасно чи після) і, по-друге, як статичний стан, тобто заборгованість, яка виникає між суб'єктами розрахунків.

Отже, поняття «розрахунки» в переважній більшості містить посилання на «зобов'язання»: розрахунки виникають за зобов'язаннями або зобов'язання витікають з розрахунків, заборгованість – це зобов'язання або навпаки. Це можна простежити аналізуючи План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Тобто є необхідність визначити місце кожної з цих категорій та виділити взаємозв'язки між ними. Виникає питання, чому на законодавчому рівні не визначено поняття «Розрахунків», а у спеціалізованому документі – Плані рахунків – дана категорія зустрічається аж у двох із десяти класів плану рахунків, а саме, клас 3. «Кошти, розрахунки та інші активи» та клас 6. «Поточні зобов'язання». Загалом категорія «розрахунки» міститься у 37 рахунках плану рахунків бухгалтерського обліку.

За визначенням Большого бухгалтерського словника, за редакцією А. Н. Азрилиана: «...расчеты – осуществление платежа за что-либо, исполнение денежных обязательств» [4].

Тобто таке визначення характеризує поняття «розрахунки», як похідне від поняття «зобов'язання», але не вказує в якій частині виконується зобов'язання – в повній або частковій.

Відповідно до Словника [21, с. 915] зобов'язання – це: «...гражданское правоотношение, в силу которого одна сторона (должник) обязана совершить в пользу другой стороны (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу и т.п.) либо воздержаться от него, а кредитор имеет право требовать от должника выполнения его обязанности...».

Разом з тим поняття «зобов'язання» наведено і у П(С)БО 11 «Зобов'язання», згідно з яким, категорія «зобов'язання» є синонімом категорії «забезпечення», а саме: «...забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу» [24]. П(С)БО 11 «Зобов'язання» дає визначення тільки непередбаченого зобов'язання: «Непередбачене зобов'язання – це:

– зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

– теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити» [24].

Але оскільки П(С)БО 11 «Зобов'язання» має свою назву, і поняття «зобов'язання» використовується для визначення інших категорій, пропонуємо уточнити трактування даного поняття в нормативних документах з бухгалтерського обліку, зокрема, в П(С)БО 11 «Зобов'язання»: Зобов'язання – це відносини, які витікають на підставі юридично оформлених договорів та містять економічні вигоди зацікавлених сторін щодо подальшого здійснення економічної діяльності.

Подібне визначення, подане згідно з наукової точки зору А. Н. Азрилиана, наведене в Економічній енциклопедії за редакцією С. В. Мочерного, де: «Розрахунки – сплата грошей за зобов'язанням» [4]. Автор також визначає «розрахунки», як похідне від поняття «зобов'язання». Таке визначення є неповним, оскільки сплачувати можна не лише за зобов'язанням, але і авансом у рахунок (наприклад) майбутніх поставок товару.

У жодному нормативно-правовому документі чітко дано визначення терміна «розрахунки». Разом з тим категорія «розрахунки» застосовується при визначенні багатьох інших категорій.

Досліджуючи саму економічну сутність категорії «розрахунки», було встановлено, що між спеціалістами і науковцями у галузях бухгалтерського обліку, економіки, фінансів та управління не має одностайної думки щодо цього терміна, а в бухгалтерському обліку в період після початку його реформування з 2000 р. на основі положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» взагалі відсутнє будь-яке трактування.

Вищевикладене доводить, що розрахунки є основною похідною від інших об'єктів обліку і контролю, тому заслуговує на визнання в нормативно-правових та спеціалізованих документах цієї категорії як одного з основних об'єктів обліку.

На нашу думку, розрахунки посідають головне місце у всіх економічних науках, і є так званим «провідником» між ними. До того ж, від правильності проведення розрахунків залежить не тільки фінансова стійкість підприємства, а й у цілому економіка держави. Будь-які прорахунки можуть призвести до непередбачуваних результатів, що можуть підірвати докорінно економічну систему України.

Підсумовуючи вищенаведене, необхідно зазначити, що науковці поділилися у думках щодо визначення поняття «розрахунки», де частина вважає, що розрахунки являють собою погашення зобов'язань, а частина вважає розрахунки здійсненням певних платежів.

Отже, узагальнивши вищенаведене, пропонуємо уточнити трактування поняття «розрахунки» в нормативних документах з бухгалтерського обліку, зокрема: «Розрахунки» – система взаємозаліку економічно обґрунтованої вигоди юридичних та фізичних осіб, що обумовлена виникненням фінансових зобов'язань на юридичному підґрунті при здійсненні товарних і нетоварних господарських операцій як на території України, так і за її межами.

«Розрахунки у іноземній валюті» є складною категорією бухгалтерського обліку, тому що вони включають в себе різні економічні та фінансові фактори, які є визначальними при їх проведенні й мають безпосередній вплив на господарську діяльність підприємства. Щодо визначення поняття «розрахунки у іноземній валюті» необхідно зазначити, що чинними нормативно-правовими актами не дано жодного визначення. Разом з тим термін «іноземна валюта» у різних нормативних актах та інших наукових джерелах також відрізняється за своїм змістом (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «іноземна валюта» у нормативних та наукових джерелах

Назва джерела	Визначення поняття «іноземна валюта»
П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [23]	Валюта інша, ніж валюта звітності» (валюта звітності – це грошова одиниця України)
М(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [19]	Це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання
Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 № 15-93 (зі змінами і доповненнями)	Іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу, кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших фінансових установ за межами України
Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко, А. І. Юркевич [2]	Валюта іноземних держав, а також кредитні і платіжні документи (векселі, чеки тощо) в іноземних грошових одиницях в Україні

Як видно із таблиці 1, трактування поняття «іноземна валюта» є неоднозначним, тому за таких умов виникає необхідність у його уточненні, а саме: «Іноземна валюта» – це валюта інша, ніж валюта України, яка є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави та перебуває в обігу.

Нами пропонується уточнити і визначення терміна «Розрахунки у іноземній валюті» – це система взаємозаліку економічно обґрунтованої вигоди юридичних та фізичних осіб, що обумовлена виникненням фінансових зобов'язань на юридичному підґрунті при здійсненні товарних і нетоварних господарських операцій з іноземними контрагентами, що виражена в іноземній валюті. Тобто при здійсненні товарних (реалізація товарів, придбання сировини, матеріалів...) та нетоварних операцій (аванси працівникам, розрахунки за податками і платежами...) в іноземній валюті виникає необхідність у розрахунках з іноземними контрагентами за такими операціями саме в іноземній валюті.

Разом з тим на розрахунки у іноземній валюті впливає валютний курс, що діє на момент розрахунків. Тому доцільно визначити дане поняття з наукової точки зору (табл. 2).

Досліджуючи вищенаведені визначення, необхідно зауважити, що науковці не дійшли одностайної думки щодо визначення поняття «валютний курс». Одні вважають, що це курс [5], інші – що це ціна [6, 28].

Таблиця 2

Визначення поняття «валютний курс» у нормативних та наукових джерелах

Назва нормативного акта	Визначення поняття «валютний курс»
Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко [5]	Валютний курс – це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни
Р. Л. Хом'як [6]	Валютний курс – це ціна грошової одиниці національної валюти, виражена в грошовій одиниці валюти іншої країни
М(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів [19]	Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют
П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів [23]	Валютний курс – це установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.
Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева [28]	Курс (лат. cursus) – биржевая цена денежной единицы других стран или ценной бумаги, выраженная в национальных денежных единицах; цена, по которой покупаются и продаются валюта и ценные бумаги.
Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко, А. І. Юркевич [2]	Валютний курс – співвідношення між грошовими одиницями різних країн.
А. М. Прохоров, А. А. Гусев	Валютный курс (вексельный курс) – цена (котировка) денежной единицы одной страны, выраженая в денежной единице другой страны.

Погоджуючись з думкою автора [5], необхідно зазначити, що не враховано науковцем властивості валютного курсу визначати ціну грошової одиниці.

Разом з тим Л. М. Алексеєнко виступає проти такого підходу і визначає, що валютний курс – співвідношення між грошовими одиницями різних країн [2].

Аналізуючи стандарти бухгалтерського обліку, необхідно зазначити, що вони також визначають даний термін як окремі частини, з однієї сторони – це коефіцієнт [19], а з іншої – це курс, не враховуючи той факт, що це є вираженням ціни [23]. Підхід до визначення валютного курсу [19] не розкриває його змісту і значення, оскільки валютний курс визначає і ціну грошової одиниці іноземної держави. Проте не можна повністю погодитися, що курс [23] не є визначальним фактором для складання ціни грошової одиниці.

Виходячи з цього пропонуємо уточнити трактування поняття «валютний курс» у нормативних документах з бухгалтерського обліку, зокрема, у П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»:

Валютний курс – це вартість однієї грошової одиниці, виражена в валютах інших країн з урахуванням результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку та установлена Національним банком України.

Виходячи з положень вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, економічної та спеціальної літератури, вважаємо можливим виділити таку класифікацію розрахунків у іноземній для цілей її обліку і аналізу, яку наведено на рис. 2.

З рисунку 2 видно, що на методику ведення обліку розрахунків у іноземній валюті впливає ряд факторів та умов. Зокрема, виділяючи такий фактор впливу на систематизацію даних в обліку, як забезпеченість договірних зобов'язань, то, на нашу думку, він впливає на потенційні зміни у стані майна при виборі форми обліку.

А якість, ціна, гарантійний термін (строк придатності) товарів, робіт, послуг впливають на коливання за обсягом та структурою у складі активів контрагентів. Щодо методу оплати, то від цього залежатиме структура рахунків, винесених для надання інформації в обліку щодо відображення оплати. Тому при відображенні обліку розрахунків в іноземній валюті необхідно враховувати кожен із наведених факторів, оскільки це впливатиме на облік результатів від виконання взаємообумовлених зобов'язань.

Л. Кадуріна та М. Стрєльнікова виділяють основні види зовнішньоекономічних угод, а саме: купівлі-продажу, бартерні, орендні, посередницькі, переробки давальницької сировини, інвестиційні. Проте до цього переліку необхідно додати ще лізингові й консигнаційні.

Разом з тим існують розрахунки у іноземній валюті не лише між суб'єктами господарювання, але і між кредитними, фінансовими організаціями та установами, у вагомій більшості банками, які є не лише посередниками між покупцями та продавцями у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечують виконання платіжних зобов'язань, а учасниками міжнародних відносин у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності, органами державного регулювання, органами виконавчої влади та фіскальними органами.

Це розрахунки за товари, роботи, послуги, розрахунки за претензіями, розрахунки з персоналом, за отримання (надання) кредитів, погашення відсотків, розрахунки з бюджетом по податках і платежах, штрафи, пені, неустойки.

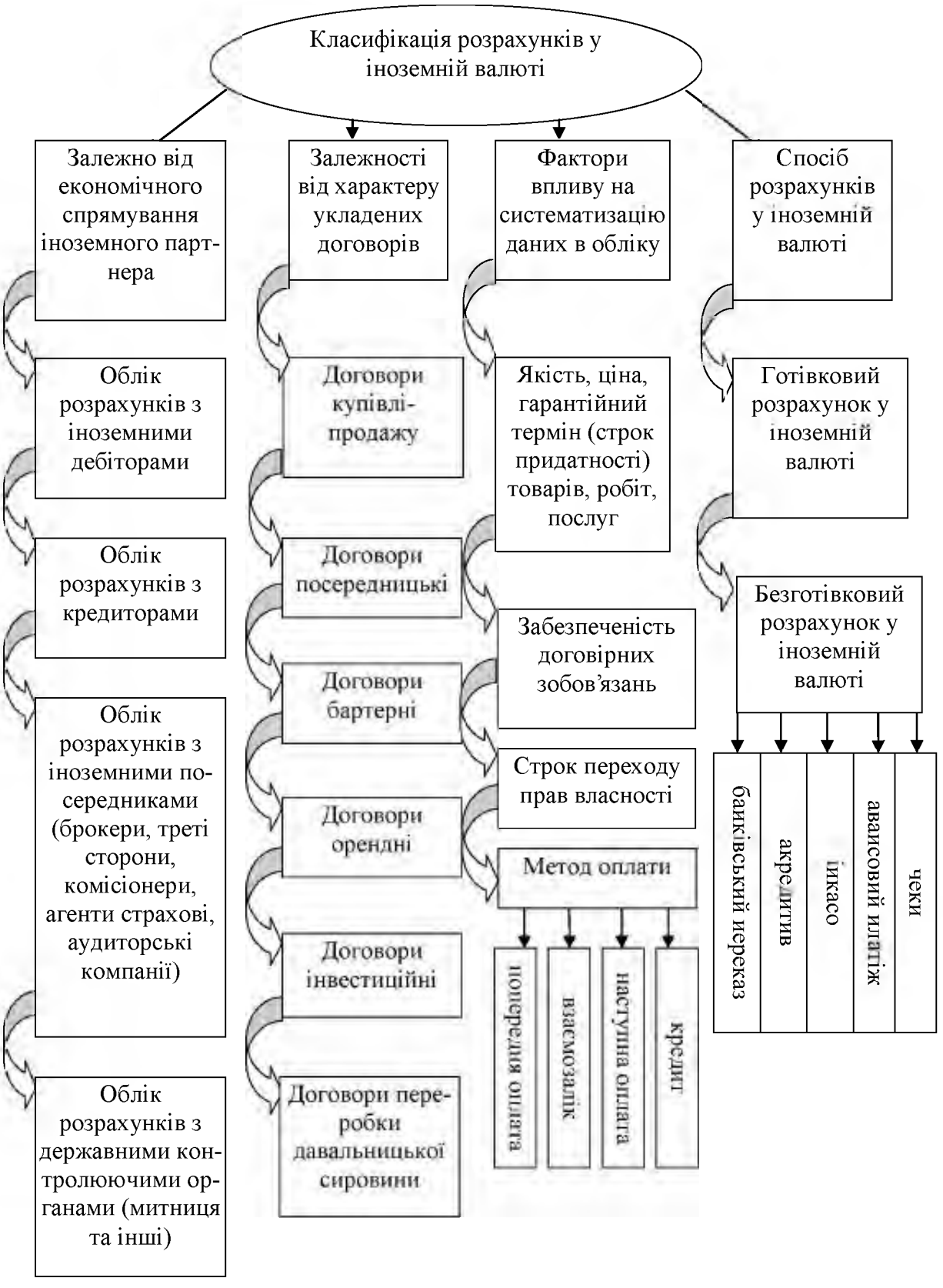


Рис. 2. Класифікація розрахунків у іноземній валюті

Отже, розрахунки можуть проводитися не лише за операціями з купівлі-продажу товарів, але і за нетоварними операціями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. – [изд. 3-е, перераб. и допол.] / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2010. – 860 с.

2. Алексеєнко Л. М. Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко, А. І. Юркевич. – К. : Видавничий будинок «Максимум»; Тернопіль: «Економічна думка», 2000. – 592 с.

3. Березина М. П. Безналичные расчеты в экономике России / М. П. Березина. – М. : Консалтбанкир, 1997. – 294 с.

4. Большой бухгалтерський словарь / [под ред. А. Н. Азрилиана]. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

5. Бутинець Ф. Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності / Ф. Ф. Бутинець, І.В. Жиглей. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 388 с.

6. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / [за ред. Р. Л. Хом'яка]. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Львів : Національний університет «Львівсьа політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ + «Інституту післядипломної освіти»), «Інтелект-Захід», 2004. – 912 с.

7. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

8. Ващенко Ю. В. Банківське право: [навч. посібник] / Ю. В. Ващенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 344 с.

9. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.

10. Голов С. Ф. Проблема обліку курсових різниць. Фінанси, облік і аудит: [зб. наук. праць]. – Вип. 5 / С. Ф. Голов. – К.: КНЕУ, 2005. – С. 185–193.

11. Герасимович А. М. Облік та аудит у комерційних банках / [А. М. Герасимович, Т. В. Кривовгяз, О. А. Мазур та ін.]; за ред. докра екон. наук, проф. А. М. Герасимовича. – Львів : Видавництво «Фенікс», 1999. – 512 с.

12. Гончаров С. М., Тлумачний словник економіста / С. М. Гончаров, Н. Б. Кушнір; за ред. проф. С. М. Гончарова. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 264 с.

13. Жидєєва Л. І. Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.06.04 / Жидєєва Людмила Іванівна. – К., 1999. – 212 с.

14. Жидєєва Л. І. Особливості формування ціни на виробничі запаси і методика обліку за операціями по імпорту / Л. І. Жидєєва // Регіональні перспективи. – 2000. – № 5 (12). – С. 63–64.

15. Жидєєва Л. І. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Опорний конспект лекцій для студентів спеціальностей 7.060103 «Міжнародна економіка», 7.050106 «Облік і аудит» / Л. І. Жидєєва. – Полтава: РВЦ ПКІ, 2001. – 76 с.

16. Жидєєва Л. І. Проблеми обліку розрахунків за експортно-імпортними операціями та відображенням у бухгалтерському обліку товарів / Л. І. Жидєєва // Науковий вісник ПУСКУ. – 2009. – № 3 (34). – С. 116–120.

17. Кузьмінський Ю.А. Облік міжнародних операцій: [підручник] / Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко, О.В. Небельцова. – К.: КНЕУ, 2006. – 336 с.

18. Кузьмінський Ю. А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій : автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.06.04 / Ю. А. Кузьмінський; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2002. – 30 с.: рис. – укр.

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// www.minfin.gov.ua /document/92433/МСБО_21.pdf

20. Митний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

21. Ожогов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожогов. – М. : Советская энциклопедия, 1973. – 846 с.

22. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под. ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.liga.net.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 290 // Баланс. – 2000. – № 24. – С. 18–20.

25. Про службові відрядження в межах України та за кордон: інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59/410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/

26. Податковий кодекс України: Закон України: від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : htpp://edu.minfin.gov.ua/TaxCodex

27. Fourth Council Direktive 78\660\EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies. OJ L 222, 14.08.1978. – P. 11.

28. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров; редкол.: А. А. Гусев и др. – [изд. 4-е]. – М. : Сов. энциклопедия, 1987. – 1 600 с., ил.

Є. Ю. Шара,
к.е.н, доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ ВИТРАТ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ

Інформацією для ведення управлінського обліку є витрати підприємства. Основний обсяг витрат у виробництві – це виробничі витрати. Організація обліку витрат у виробництві передбачає різне групування витрат з огляду на поставлені питання та їх списання. При списанні витрат, що входять до складу виробничої собівартості, необхідно більш об'єктивно аналізувати такий вид витрат, як витрати на переробку; втрати від браку та від вимушених простоїв; списання витрат на ремонт основних засобів.

Дослідженню даного питання приділялася значна увага, про що свідчить значна кількість досліджень у цій галузі. Різні аспекти цієї проблеми знайшли відображення в роботах провідних вчених економістів України: Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, Т. В. Головко, О. А. Грішнової, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, В. І Єфіменка, Г. Г. Кірейцева, Я. Д. Крупки, Ю. А. Кузьмінського, Г. І. Купалової, М. В. Кужельного, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Л. К. Сука, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та зарубіжних країн: П. С. Безруких, П. П. Новиченка, І. І. Поклада, С. Брю, К. Макконелла, Й. С. Мацкевічюса, Б. Нідлза, П. Семюелсона, С. А. Стукова, Р. Ентоні, А. Яругової та інших. Перехід вітчизняних підприємств до нових умов господарювання зумовив перегляд положень та розробку нових підходів до питань обліку витрат виробництва.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства за звітний період та їх розкриття у фінансовій звітності сформульовані у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [10].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови,

що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [10].

Об'єктом обліку витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Не визнаються витратами та не відображаються у звіті про фінансові результати:

– платежі за угодами, комісії, агентські угоди та інші подібні договори на користь комітента, принципала та ін.;

– попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

– погашення одержаних позик;

– інше зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідає визначенню витрат, наведеному вище.

Щодо виробничих підприємств більш детального розгляду потребує такий вид витрат, як витрати на переробку, тобто ті витрати, що становлять собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це вартість сировини, основних матеріалів, купованих напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені за встановленими нормативами чи базами розподілу.

Прямі витрати на оплату праці – це заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, які за встановленими нормативами чи базами розподілу можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати, пов'язані з конкретним об'єктом витрат, включають, згідно з п.14 П(С)БО 16 [10], відрахування єдиного

соціального внеску, плату за оренду земельних та майнових паїв, амортизацію та ін. Доцільно було б цей пункт положення конкретизувати, уточнивши об'єкти прямого віднесення орендної плати за земельні та майнові паї та амортизації. Очевидно, йдеться про пряме списання подібних витрат лише у тому випадку, коли йдеться про єдиний вид діяльності (продукції, робіт, послуг), бо інакше виникає проблема розподілу одного виду витрат між кількома видами діяльності відповідно до обраної бази, що характерно для загальновиробничих витрат.

Можливо, перелічені вище витрати доцільно було б віднести саме до загальновиробничих витрат, замінивши у складі інших прямих витрат.

Загальновиробничі витрати включають: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими підрозділами, відрахування на соціальні заходи щодо цього персоналу, витрати на службові відрядження персоналу управління виробничими підрозділами та ін.); амортизація основних виробничих засобів (на нашу думку, до п. 15.2 П(С)БО 16 [10] слід внести уточнення: замість слів «амортизація основних засобів загальновиробничого призначення» слід написати «амортизація основних засобів виробничого призначення», бо у наведеному формулюванні не зовсім зрозумілим є віднесення до цієї категорії основних засобів, наприклад, виробничих приміщень, виробничого устаткування, серед якого є як устаткування загальновиробничого призначення, так і те, що використовується у виробництві лише конкретних або кількох подібних видів продукції. Тому тут доречно було б застосувати раніше вживаний у нас термін: «основні виробничі засоби»; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організації виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону довкілля; інші витрати, до яких віднесені втрати від браку, та оплата простоїв.

З останнім пунктом можна погодитись лише частково. Щодо останнього пункту (п. 15.9) слід зробити зауваження. Втрати від браку та від оплати вимушених простоїв не можуть бути ні в якому випадку включені до собівартості продукції (робіт, послуг) як розподілені загальновиробничі витрати, тобто ті, що включаються до собівартості

запасів незавершеного виробництва та готової продукції, бо вони не можуть бути визначені як кошторисні витрати на етапі їх попередньої оцінки. А тому, якщо такі витрати виникли, їх відразу як нерозподілені загальновиробничі витрати слід віднести до собівартості реалізації, зробивши такий запис:

Дт 90 «Собівартість реалізації»;

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»;

Кт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 13 «Знос необоротних активів»;

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Друга схема обліку виробничих витрат на сьогодні передбачає попереднє групування витрат за центрами їх виникнення:

– прямі витрати (матеріальні та витрати на оплату праці основних виробничих робітників) протягом періоду списуються безпосередньо в дебет рахунку 23 «Виробництво» згідно із затвердженими внутрішніми чи галузевими нормами та нормативами;

– непрямі (розподілені) витрати залежно від їхнього спрямування та місця виникнення обліковуються по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – за встановленою галузевою чи внутрішньою номенклатурою статей кошторису відповідних витрат.

У кінці періоду ці витрати повним обсягом списуються на дебет рахунку 23 «Виробництво», а потім розподіляються між незавершеним виробництвом та готовою продукцією пропорційно до обраної бази розподілу (кількість відпрацьованих машино-годин, нарахованої основної заробітної плати основних виробничих робітників та ін.).

Отже, в кінці періоду здійснюється перерозподіл комплексних статей розподілених витрат та їх включення до складу собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Всі нерозподілені постійні виробничі витрати відразу включаються до собівартості реалізації, тобто списуються в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», і впливають на величину фінансового результату від реалізації звітного періоду.

Схема списання загальновиробничих витрат базується на застосуванні поняття нормальної потужності, під якою розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

За сучасних умов економічної та фінансової нестабільності така методика відображення постійних виробничих витрат є дещо нереальною, оскільки не передбачає урахування такого звичайного на сьогодні явища, як непередбачувана зміна цін, тарифів та розцінок. Вирішення цієї проблеми можливе, наприклад, застосуванням бюджетних індексів інфляції при встановленні кошторисного рівня постійних виробничих витрат та їх розподілу у розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг).

Не до кінця визначеною є методика списання постійних загальновиробничих витрат при позамовному калькулюванні. Проблема тут полягає у визначенні показника нормальної потужності та одиниці (бази), на яку розподіляються кошторисні загальновиробничі витрати. Такий розподіл доцільно здійснювати на основі єдиного показника, який має місце у будь-якому замовленні. Наприклад, ним може бути загальна кількість відпрацьованих людино-годин. Нормальна потужність визначається як середня за ряд періодів кількість людино-годин, затрачених на виконання певних робіт, надання послуг чи виготовлення на замовлення певних видів готової продукції.

Облік витрат на виробництво здійснюється як по горизонталі, так і по вертикалі.

Вертикаль обліку витрат передбачає їх агрегування, починаючи з центрів первинного формування елементів витрат (рахунки 8 класу) аж до зведення у відповідних рахунках синтетичного та аналітичного обліку витрат на рівні підприємства в цілому.

Горизонтальна схема обліку витрат забезпечує групування та перерозподіл витрат (як прямих, так і загальновиробничих) у розрізі окремих об'єктів витрат (технологічних операцій, видів продукції, робіт, послуг, видів діяльності та ін.) з виходом на комплексні показники собівартості кінцевих результатів процесу виробництва та господарювання в цілому (рахунки 9 класу).

Така послідовність облікових процедур при формуванні собівартості готової продукції на певних етапах облікового процесу дає можливість одержати важливу аналітичну інформацію щодо складу витрат на виробництво, реалізацію, інші види операційної діяльності.

Якщо проаналізувати більш детально облік окремих елементів витрат на виробництво, можна зробити ряд зауважень щодо його особливостей. Так, існуючі правила та норми обліку витрат матеріальних ресурсів на виробництво продукції передбачають альтернативні системи обліку виробничих запасів (постійної та періодичної інвентаризації).

Відповідно до П(С)БО в балансі товарно-матеріальні цінності відображаються за:

– первісною вартістю – сума фактичних витрат на їх придбання або виготовлення;

– чистою вартістю реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;

– справедливою вартістю – сума, за якою можна обміняти актив чи погасити заборгованість за операцією між проінформованими, зацікавленими та незацікавленими сторонами.

На практиці для відображення в бухгалтерському балансі й фінансовій звітності запасів товарно-матеріальних цінностей у грошовій оцінці використовують ціни:

1) історичні, або ціни придбання, які були актуальними в минулому, тобто в момент отримання запасу;

2) поточні, що використовуються в момент виконання оцінки;

3) ціни відтворення, або репродукційні – це ціни передбачення визначених складових, відповідних у момент, коли цю складову буде замінено.

Зміну цін спричиняють дві складові. Одна є результатом дії ринкових чинників – попиту і пропозиції, а друга – зміни цін, зумовленої інфляцією. Тому одним із недоліків структури грошового вираження вартості є відсутність стабільності грошової одиниці з погляду вибраної реальної одиниці вартості, що виявляється у тенденції до зростання цін.

При надходженні запасів на підприємство їх первісна вартість визначається залежно від способу надходження на підприємство. Запаси можуть надходити на підприємство в результаті:

– придбання за грошові кошти та їх еквівалентами;

– виготовлення власними силами підприємства;

– внесення до статутного капіталу;

– безоплатного одержання;

– придбання в результаті обліку на подібні активи;

– придбання в результаті обліку на неподібні активи;

– виявлення як надлишок при інвентаризації.

Підприємства відображають в обліку та звітності виробничі запаси (сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, запасні частини, тару, що

використовується для пакування та транспортування продукції, інші матеріальні ресурси) за їх фактичною собівартістю.

Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається за витратами на їх придбання, націнки (надбавки, комісійні винагороди, сплачені зовнішньоекономічним організаціям та організаціям, що здійснюють постачання посередникам), вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми організаціями.

Згідно з листом Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 31.05.1993 № 37-20/248/07 - 104 (з доповненнями від 27.07.1994 № 90/63). «Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей» таке право може бути реалізоване за умови зміни цін на виробничі запаси та товари, навіть якщо протягом місяця не було надходжень за новими цінами [7]. Обґрунтування нової ціни повинно мати документальне підтвердження постачальника за підписом керівника підприємства чи організації або іншу інформацію про ринкові ціни на аналогічні товари, що склалися на момент переоцінки.

Неліквідні запаси товарно-матеріальних цінностей [7] повинні виключатися з балансу і списуватись на збитки того періоду, у якому вони були визнані як непридатні для подальшого використання.

Списання матеріалів на виробництво чи інші потреби протягом звітного періоду рекомендується здійснювати за обліковими цінами (планова собівартість, середня ринкова ціна тощо), а наприкінці періоду коригувати облікові ціни до рівня фактичної собівартості кожного спожитого матеріального ресурсу. Якщо інтенсивність споживання матеріальних ресурсів, кількість їх постачальників та варіація договірних цін незначні, дозволяється відразу списувати їх на виробництво за фактичною собівартістю.

Але враховуючи ту обставину, що на кінець звітного періоду, як правило, більшість підприємств зацікавлені в проведенні дооцінки своїх запасів, то всі процедури, пов’язані з використанням різних оцінок витрат матеріальних ресурсів протягом періоду, зводяться нанівець. На нашу думку, методи оцінки товарно-матеріальних запасів, а отже, і списання їх на виробництво чи для реалізації, які застосовуються на сьогодні підприємствами, не забезпечують високої точності відповідних показників, дають можливість окремим підприємствам постійно завищувати фактичну собівартість спожитих матеріальних

ресурсів, що дає їм можливість знижувати податок на прибуток, але не дозволяє дати реальну оцінку фінансовим результатам діяльності.

Крім того, важливою проблемою, що виникає при визначенні витрат звітного періоду, є оцінка витрат на спожиті матеріали.

Як уже зазначалося, фактична собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час оприбуткування запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання складаються з ціни придбання, ввізного мита, та інших податків (крім тих, що згодом повертаються податковими органами), а також витрати на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи, інших витрат, пов'язаних з придбанням запасів.

Торгові та інші знижки за МСБО 2 «Запаси» [5] вираховуються при визначенні витрат, що входять до складу собівартості запасів. Водночас подібна вимога чітко виписана у національному стандарті 8 «Нематеріальні активи» [13] та в П(С)БО 7 «Основні засоби» [12], але чомусь не включається до П(С)БО 9 «Запаси» [11]. Відповідно, ніяких вказівок з цього приводу немає і в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.99 [4] (із змінами і доповненнями від 09.11.11).

У Плані рахунків також відсутні рахунки чи субрахунки, які б давали можливість чітко відобразити надані продавцем, але не використані покупцем торговельні знижки, наприклад, у випадку чинності наданих знижок за умови погашення покупцем заборгованості протягом узгодженого терміну.

Якщо сплата боргу здійснюється після закінчення терміну чинності наданої знижки, то проблем не виникає, бо вартість оприбуткованого товару є його фактичною собівартістю.

Якщо ж покупець сплачує рахунок постачальника протягом пільгового терміну дії знижки, виникає питання: яким чином відобразити цю знижку на рахунках, якщо не застосовувати методу «червоного сторно», від якого, як відомо, намагалися відійти розробники облікової концепції.

Тому для вирішення цієї проблеми доцільно у 6 класі рахунків у рамках синтетичного рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» с ввести спеціальний регулюючий рахунок «Надані торговельні знижки».

Фактично ця сума є збитком від невикористаних можливостей, як її трактує Е. С. Хендріксен [15], а тому її слід відобразити у складі інших операційних витрат (рахунок 94) у тому періоді, коли знижки не були використані.

Інформація про загальну суму невикористаних знижок, наданих постачальниками підприємству, є цілком доречною для користувачів, оскільки свідчить про недосконаліть управління грошовими потоками. Але для того, щоб ця інформація дійсно знайшла своє відображення у фінансовій звітності та дійшла до користувача, слід внести доповнення до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [11]: «...собівартість запасів складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням будь-яких наданих ним торговельних знижок...».

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [11] запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. У цьому визначенні термін «чиста вартість реалізації» – це розрахункова ціна продажу за умов звичайної господарської діяльності мінус розрахункові витрати завершення виробництва та розрахункові витрати, потрібні для здійснення продажу.

Таким чином, для здійснення оцінки запасів та відповідної оцінки собівартості спожитих для виробництва готової продукції запасів слід застосовувати правило нижчої з оцінок «собівартість» чи «чиста вартість реалізації».

Однак в умовах гіперінфляційної економіки, згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», фінансові звіти підприємства мають бути виражені в одиниці виміру, що діє на дату балансу. Відповідні дані для попереднього періоду повинні також бути перераховані в одиницю виміру, яка діє на дату балансу [5].

Отже, суми оцінки запасів у балансі в умовах гіперінфляції необхідно перераховувати із застосуванням загального індексу цін, починаючи з дати їх придбання. Якщо такий офіційний індекс цін відсутній за період з дати придбання чи дати останньої переоцінки до дати балансу, то цим стандартом дозволяється використовувати оцінку на основі змін курсу обміну валют звітності на відносно стабільну іноземну валюту [5]. Але і в цьому випадку не можна говорити про автоматичне перерахування немонетарних статей активів, оскільки правило мінімальної оцінки із собівартості та чистої вартості реалізації залишається чинним.

Враховуючи ці обставини, вважаємо за необхідне виділяти окремі субрахунки 3-го рівня на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів»: 946.1 «Втрати від знецінення запасів» та 946.2 «Дооцінка запасів до рівня собівартості». Останній субрахунок є контрарним відносно рахунка 946.1. Такі перерахунки запасів до мінімальної з двох оцінок слід здійснювати лише на дату складання фінансової звітності, а не щомісяця, а результати відносити на рахунок фінансових результатів, але розкривати інформацію результатів про переоцінку окремо у примітках до фінансової звітності.

Переоцінку товарних запасів необхідно здійснювати окремо по кожному виду товарно-матеріальних цінностей залежно від коливання ринкових цін на подібні товари на ринку на дату складання балансу.

Індексації підлягають всі запаси сировини, матеріалів, незавершеного виробництва та готової продукції в цілому з попереднім чи наступним коригуванням балансової вартості окремих видів запасів до мінімальної з двох оцінок – «собівартість» чи «чиста вартість реалізації». Виходячи з цих базових методологічних положень слід визнати за недоцільну діючу на сьогодні практику щомісячної автоматичної дооцінки запасів до рівня звичайних цін, що діють на дату складання балансу за звітний місяць, особливо якщо врахувати, що ця практика діяла в періоди відносної фінансової стабільності, так і в періоди гіперінфляції, без урахування кон'юнктури ринку, стану запасів та можливостей їх реалізації.

Отже, враховуючи, що одним із принципів бухгалтерського обліку є принцип обачності, то вибір методу оцінки вартості запасів, виходячи із самої оцінки їх вартості, з одного боку, має запобігти завищенню оцінки активів і доходів підприємства, тобто у фінансовій звітності має бути відображене його дійсне фінансове становище. З іншого боку, враховуючи позицію забезпечення результативної управлінської діяльності, можна виділити те, що бухгалтерська звітність повинна містити дані, необхідні для:

а) прийняття обґрунтованих управлінських рішень в галузі інвестиційної політики;

б) оцінки динаміки і перспектив змін, які відбуваються в них, і ефективності їх використання.

У зв'язку з цим розуміння і значення впливу оцінки вартості і обліку запасів у бухгалтерському обліку має велике значення в управлінні, прийнятті рішень у господарській діяльності підприємства,

оскільки така концепція обліку дає відносно об'єктивну і ґрунтовну основу для реальної оцінки вартості запасів і відповідно активів підприємства, відображених у бухгалтерському балансі і фінансовій звітності.

При незначному рівні інфляційних і циклічних коливань цін запаси доцільно обліковувати за вартістю їх придбання. Проте при збільшенні річного рівня інфляції, яке виражається у значних коливаннях цін, відображення запасів за вартістю придбання вже не дає об'єктивної картини їх реальної вартості.

За П(С)БО 9 «Запаси» [11] підприємства одержали можливість використання альтернативних формул оцінки запасів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу; собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО), який був відмінений і на сьогодні не використовується в Україні.

Усі з перелічених формул, за винятком формул ФІФО і ЛІФО, уже давно відомі бухгалтерам-практикам. Що ж до формул ФІФО та ЛІФО, необхідно зробити такі зауваження, які не знайшли свого відображення у П(С)БО 9 «Запаси» [11], але є суттєвими при виборі конкретної формули оцінки запасів на підприємстві.

Формула ФІФО, за якою оцінка запасів здійснюється за цінами останніх надходжень, як правило, враховує зміну ринкових цін, а тому суми переоцінки запасів у цьому випадку є мінімальними. У період зростання цін ця формула дає можливість одержати максимальне значення облікового прибутку. Останнє є певним недоліком формули, оскільки за цих умов не виконується принцип обачності.

Формула ЛІФО дає можливість оцінити запаси за цінами перших надходжень, тобто собівартість реалізації є дуже близькою до цін заміщення, а тому фінансовий результат реалізації є найбільш реальним, бо ціни заміщення зменшують одержаний дохід від реалізації на вартість закупівлі запасів, що склалась чи складеться найближчим часом на ринку. Отже, застосування формули ЛІФО є дуже корисним для цілей аналізу та управління, хоча для зовнішніх користувачів фінансової звітності підприємству не зовсім вигідно надавати інформацію про знижений порівняно з тим, що отримується із застосуванням інших формул оцінки запасів, рівень фінансового результату від реалізації. Зате принцип обачності у цьому випадку витримується повністю.

Але цей метод оцінки запасів так і не знайшов практичного застосування в Україні.

Якщо ще раз повернутися до принципу обачності, який також регулює моменти визнання доходів та витрат, обмежуючи можливості обліковців завищувати доходи чи недооцінювати витрати та втрати. Згідно із цим принципом доходи визнаються, коли можливість їх отримання стає цілком визначеною подією, фактом, тоді як витрати та втрати повинні відображатися в обліку, коли виникає ймовірність їх виникнення, тобто вони стають можливою подією [9].

Така теза повністю відповідає меті кожного тверезо мислячого бухгалтера, що веде податковий облік. Але що ж до фінансового обліку реальних результатів діяльності, та його нормативного забезпечення, то тут виникає ряд проблем. Зокрема це стосується облікової політики щодо сумнівної чи безнадійної заборгованості.

Згідно з чинним законодавством дебіторська заборгованість, не сплачена протягом трьох календарних років з дати її погашення за контрактом, може бути списана на витрати, якщо є відповідне рішення арбітражного суду чи інших компетентних органів щодо неплатоспроможності чи банкрутства боржника. Але в цьому випадку: по-перше, зростають витрати, пов'язані з оформленням судового позову, а по-друге, в умовах відчутної інфляції виникають збитки від знецінення суми грошей, що відповідає безнадійній дебіторській заборгованості.

Ми вважаємо, що облікова політика підприємства у цих та подібних випадках повинна повністю відповідати принципові обачності у сформульованому вигляді, тобто у визнаній у всьому світі формі.

Саме тому у цьому та інших подібних випадках поряд із принципом обачності необхідно застосовувати принцип превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Такий підхід є оправданим і з точки зору критеріїв визнання активу, за якими актив визнається за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. У випадку з безнадійною дебіторською заборгованістю маємо порушення цих принципів, визначень та критеріїв на законодавчому рівні.

Одним із об'єктів бухгалтерського обліку та з урахуванням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат є витрати

майбутніх періодів. Принцип нарахування є одним із найважливіших допущень бухгалтерського обліку у міжнародній обліковій практиці. Згідно з цим принципом доходи і витрати відображаються в обліку в тому періоді, в якому вони мали місце, тобто були нараховані, незалежно від того, коли фактично були одержані чи сплачені гроші [9].

Таким чином, цей принцип регулює момент визнання доходів і витрат, а відтак і витрат майбутніх періодів, які впливають на собівартість продукції, а отже, мають вирішальне значення при визначенні фінансового результату діяльності.

Більшість праць вчених присвячено вивченню та вирішенню проблем економічної суті витрат загалом, а що стосується витрат майбутніх періодів, то окремі питання висвітлено у періодичних виданнях наукових праць українських і російських вчених, зокрема: Я. В. Соколова, В. М. Саприкіна та інших.

На сьогодні не існує єдиного підходу щодо природи виникнення і складу витрат майбутніх періодів, що зумовлює проведення подальших наукових досліджень і розробок.

Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків в Україні під витратами майбутніх періодів розуміють витрати, які здійснені у звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах [4].

Такі витрати вчений С. Ф. Голов називає «невичерпними (неспожитими) витратами» і при цьому зазначає, що «невичерпні витрати» відображаються в активі балансу…» [3].

Тобто залежно від періоду отримання доходу від понесених витрат (в управлінському обліку за повнотою здійснення) витрати класифікують на:

– вичерпні (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;

– невичерпні (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [3].

Невичерпні витрати відображаються в активі ф. № 1 «Баланс» (звіт про фінансовий стан), а вичерпні витрати – у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (звіт про сукупний дохід).

Невичерпні витрати – це витрати майбутніх періодів. Невичерпні витрати відображаються на балансових рахунках матеріальних

запасів. Критерієм визнання цих витрат як активів є їх відповідність визнанню активів, згідно з яким актив – це ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікується надходження економічних вигод до підприємства у майбутньому. Активи визнаються у ф. № 1 «Баланс» (звіт про фінансовий стан), коли є ймовірність надходження майбутніх економічних вигод на підприємство, і актив має собівартість або вартість, яка може бути достовірно визначена [9].

Якщо ці положення застосовувати до визначення невичерпних витрат, то можна зробити такий висновок: невичерпні витрати та витрати майбутніх періодів не визнаються як актив балансу та відображаються як витрати у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (звіт про сукупний дохід) у тому періоді, коли зникла впевненість у тому, що ці витрати зможуть забезпечити надходження економічних вигод на підприємство у майбутньому. Прикладом таких витрат можуть бути такі операційні витрати, як заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу, витрати, пов'язані з амортизацією чи утриманням невиробничих основних засобів, платою за оренду невиробничих приміщень тощо.

Тому, обґрунтовуючи вищевикладене, варто зазначити, що витрати майбутніх періодів є специфічним об'єктом у системі бухгалтерського обліку, який не слід ототожнювати з витратами звітного періоду, а традиційне визначення вичерпних (спожитих) та невичерпних (неспожитих) витрат спонукає до виокремлення з їх складу тих витрат, які не забезпечують формування вичерпних витрат, тобто витрат управління.

Отже, відсутність чіткого законодавчого регулювання за витратами та доходами, відсутність єдиного методу обліку витрат призводить подекуди до неправильного відображення в обліку витрат та доходів, а особливо витрат майбутніх періодів, що в результаті впливає на визначення кінцевого результату діяльності.

Є певні зауваження і щодо існуючої практики списання витрат на ремонт, які подекуди становлять вагому частку у структурі загальних витрат на виробництво.

Методика, що застосовувалась для списання витрат на поточний ремонт, технічні огляди та технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів підприємства передбачала їх включення до витрат виробництва та обігу у тому періоді, коли було здійснено ремонтні роботи. Загальна сума витрат на ці види ремонтів визначалася

за їх фактичним рівнем, який попередньо був зафіксований плановими кошторисами ремонтних робіт і їх подальшим коригуванням на фактичний рівень витрат.

Облік капітального ремонту визначається особливостями робіт на його проведення. Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з ремонтом із поліпшенням об'єктів основних засобів, врегульовано п. 14 та п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» [12] та розділом шостим Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 № 561 (із змінами і доповненнями від 31.03.2008) [8]. Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів згідно з П(С)БО 7 здійснюється за такими напрямами:

– витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Перелік робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, наведено у п. 31 Методичних рекомендацій № 561: модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

– заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

– впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати; добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Комплексний ремонт передбачає одночасне відновлення зношених конструкцій, їх відновлення та підвищення рівня продуктивності окремих об'єктів. Він охоплює приміщення, споруди в цілому або його секції і повинен відбуватися по об'єктах, основні конструкції яких (крім фундаментів та стін) та інженерне устаткування потребують суттєвих змін та замін.

Вибірковий капітальний ремонт здійснюється в приміщеннях та спорудах, які перебувають у задовільному технічному стані, однак окремі конструктивні елементи яких потребують повної та часткової заміни. При цьому несправність останніх погіршить стан суміжних конструкцій та може привести до їх подальшого пошкодження чи руйнування.

Таким чином, капітальний ремонт машин, обладнання, передавальних пристроїв та транспортних засобів виконується для повного чи часткового відновлення технічного (споживчого) ресурсу об'єкта основних засобів. Іноді в результаті заміни окремих вузлів, робочих частин та деталей, які здійснюються у ході капітального ремонту, поліпшуються технічні характеристики основного засобу, збільшується термін його корисного використання.

Витрати, пов'язані із закінченим капітальним ремонтом основних засобів, відносяться на збільшення балансової вартості основних засобів з подальшою їх амортизацією за встановленими нормами на їх повне відновлення (реновацію).

Таке списання витрат на різні види ремонтів не можна вважати повною мірою аргументованим, особливо в частині, що стосується обліку та списання витрат на капітальний ремонт.

По-перше, як уже зазначалась, у результаті капітального ремонту може відновлюватись не весь об'єкт основних засобів, а лише його конструктивна частина.

По-друге, у результаті ремонту основний засіб може відновити або частково відновити свої функціональні можливості, може поліпшити свої технічні чи споживчі параметри або в результаті ремонту зросте термін корисного використання активу.

Отже, ефективність та результативність витрат на капітальний ремонт може відрізнятися у кожному конкретному випадку. А тому і списуватись вони повинні залежно від одержаних кінцевих результатів. Згідно з МСБО 16 [5] та П(С)БО 7 [12] у випадку, коли капітальний ремонт призвів лише до відновлення чи часткового відновлення початкового технічного ресурсу основного засобу, то витрати на його проведення повинні відноситись до витрат періоду, в якому було завершено ремонтні роботи. І навпаки, якщо в результаті капітального ремонту технічний стан основного засобу, його споживчі параметри поліпшились, чи термін корисного використання збільшився порівняно з початковими характеристиками, то такі витрати повинні капіталізуватися, тобто збільшувати балансову вартість основного засобу.

Отже, у першому випадку витрати на капітальний ремонт відображаються в бухгалтерському обліку таким записом: дебет рахунків 91, 92 чи 93 (залежно від виду основних засобів та підрозділу, де вони експлуатуються) та кредит рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» чи рахунків, здійснених або нарахованих витрат (матеріальних –

кредит рахунка 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» тощо).

У другому випадку, коли витрати на ремонт капіталізуються, їх слід відображати такими записами: дебет рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та кредит відповідних рахунків матеріальних витрат (20) та (чи) зобов'язань (66, 65, 695) і одночасно дебет рахунків (10 чи 11 – відповідні субрахунки та аналітичні рахунки) та кредитуванням рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Решта витрат на ремонт виробничого обладнання повинна бути визнана як поточні витрати і в повному об'ємі віднесена в дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» з кредиту рахунків, нарахованих витрат 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівників», 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін. У результаті такого перерозподілу витрат вартість загальновиробничих витрат повинна бути збільшена, а балансова вартість основних засобів відповідно зменшена на цю ж суму.

Таким чином, у кінцевому результаті прибуток до оподаткування цього підприємства повинен зменшитись за рахунок перерозподілу витрат на ремонт основних засобів.

Взагалі ж, на нашу думку, включення витрат на ремонт у балансову вартість необоротних активів без детального аналізу мети та результатів виконаних ремонтних робіт не можна вважати обґрунтованим хоча б тому, що ця процедура призводить до викривлення оцінки реальної вартості основних засобів, оскільки не враховує їх морального старіння, яке відбувається незалежно від суто технічного стану фізичних одиниць окремих основних засобів.

Згідно з п. 1 Прикінцевих положень Податкового кодексу України [14] з 01.04.2011 вступив у силу розділ III Кодексу «Податок на прибуток», відповідно до якого значних змін зазнали операції з основними засобами.

Так, згідно зі статтею 146.11. Податкового кодексу України [14], первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми

поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Відповідно до статті 146.12. Податкового кодексу України [14] сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, належить до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені. Як бачимо, наведені вище норми п. 146.11 та 146.12 Кодексу у чомусь схожі з нормами пп. 8.7.1 Закону про прибуток, а головне – у 10 % ліміті на віднесення поліпшень до складу витрат, а суми перевищення 10 % ліміту – на збільшення первісної вартості основних засобів. При цьому у Кодексі законодавці спробували наблизити платників податку до норм бухгалтерського обліку у питанні класифікації понесених витрат на ремонт та поліпшення.

Таким чином, на основі проведеного аналізу можна зробити висновок про суттєві недоліки існуючої системи обліку витрат діяльності, які можуть призводити до прийняття неправильних економічних рішень зовнішніми користувачами фінансової звітності та до неефективних управлінських рішень менеджерами підприємства.

Вимагає уточнення структура витрат, що входять до складу собівартості готової продукції, зокрема, виключення наднормативних витрат, пов'язаних із браком та вимушеними простоями, оскільки це протирічить П(С)БО 16 «Витрати». Ці витрати необхідно відразу списувати на собівартість реалізації у тому періоді, коли вони мали місце.

Недосконала методологія обліку та відображення у фінансових звітах витрат підприємства, закладених у методології їх оцінки та визнання за національними обліковими стандартами, приводить до необхідності уточнення питання оцінки собівартості запасів, тому необхідно внести відповідні зміни до схеми бухгалтерських проведень при списанні собівартості реалізації.

Оскільки застосування методу відображення фінансового результату реалізації на валовій основі без урахування наданих знижок не відповідає принципові обачності, слід змінити схему відображення собівартості запасів та собівартості реалізації, використовуючи підхід, заснований на чистій собівартості, тобто за вирахуванням наданих постачальником знижок. Саме у разі застосування цього методу користувач отримує доречну інформацію щодо збитків внаслідок невикористаних можливостей.

Враховуючи те, що суми оцінки запасів у балансі в умовах гіперінфляції необхідно перераховувати із застосуванням загального індексу цін, починаючи з дати їх придбання, слід визнати за недоцільну діючу практику щомісячної автоматичної дооцінки запасів до рівня звичайних цін, що діють на дату складання балансу за звітний місяць, особливо якщо врахувати, що ця практика діяла в періоди відносної фінансової стабільності, так і в періоди гіперінфляції, без врахування кон'юнктури ринку, стану запасів та можливостей їх реалізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П. Й. Атамас.

2. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. – 2012. – № 1 (22). – С. 11–18. – (Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз).

3. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст] : наказ Міністерства фінансів України: від 30 листопада 1999 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 6–24.

5. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: [Текст]: [навч. посіб.] / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 488 с.

6. Лень В. С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: [Текст]: [навч. пос.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.

7. Лист Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України: від 31.05.1993 № 37-20/248/07-104 (з доповненнями від 27.07.1994 № 90/63). «Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 № 561 із змінами і доповненнями від 31.03.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html.

9. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ: від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

14. Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року [Текст]. – К.: Алерта; Центр навчальної літератури, 2011. – 488 с. – ISBN 978-617-566-034-8 (Алерта).

15. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] [Електронний ресурс] / Э. С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бред. – Режим доступу: http://vipbook.info/nauka-i-ucheba/ekonomika/20708-Hendriksen-E.S.-Van-Breda-M.F.-Teoriya-uhgaltersk.html.

Н. В. Гуріна,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ДЕРЕВООБРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ

Пошук резервів економії та зростання рентабельності підприємства зумовлює розробку чітко налагодженого організаційно-методичного забезпечення обліку витрат, які є інформаційною базою в системі управління. Це пояснює необхідність вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства та застосування їх з урахуванням особливостей його роботи.

Вагомий внесок у формування системи ведення обліку витрат підприємств зробили відомі вітчизняні та зарубіжні науковці: О. С. Бородкін, О. М. Брадул, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, Н. М. Грабова, Н. О. Гура, В. А. Дерій, О. В. Зінченко, В. Б. Івашкевич, Т. О. Каменська, Р. О. Костирко, Т. А. Коханова, Т. Г. Маренич, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, М. В. Реслер, В. В. Сопко, М. І. Скрипник, Н. М. Ткаченко, А. Д. Трусов, Ю. С. Цаль-Цалко, В. О.Шевчук.

Значні зміни в економіці нашої країни передбачають комплекс заходів, спрямованих на раціональне та економічне використання ресурсів підприємств. У зв'язку з цим стає визначальною роль вартісних важелів впливу на ефективність виробництва. Це пояснює актуальність питань щодо організації обліку витрат виробництва, зокрема вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та врахування особливостей їх застосування, зважаючи на специфіку діяльності підприємства.

Метою статті є розкриття змісту та ролі категорій «методи обліку витрат» і «методи калькулювання собівартості продукції», дослідження існуючих методів для виявлення проблемних питань та розробка заходів, спрямованих на усунення недоліків.

Різнобічність економічної категорії «витрати» пояснює відсутність єдиного підходу до класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Слід відмітити, що нормативними

документами не регламентуються ні трактування понять «методи обліку витрат», «методи калькулювання собівартості продукції», ні їх перелік. Це вказує на можливість самому підприємству обирати той чи інший метод, враховуючи специфіку його діяльності.

Умовно погляди вчених щодо сутності методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на тих, хто розрізняє ці поняття, та тих, хто їх ототожнює.

До вчених, які розмежовують методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції, належать: Я. В. Соколов, який розглядає процес калькулювання та обліку витрат як непов'язані процеси [26, с. 54–61]. В. Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення і порядок формування в конкретному виробничому циклі [19, с. 196], а під методом калькулювання розуміє сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць [19, с. 223]. М. І. Скрипник зазначає, що «…методом обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції» [25, с. 205]. Ю. Мишин виділяє такі класифікаційні ознаки: технологія та організація виробництва, до яких включається повиробничий, попроцесний, позамовний, попередільний, оперативний методи. Об'єктами виробництва він вважає деталь, виріб, вузол, групу виробів, замовлення, процес, переділ, виробництво. Але, на нашу думку, такі методи, як попередільний та попроцесний, мають однакову суть, тому не доцільно подавати їх окремо. На думку Т. Г. Маренич, під методом обліку витрат слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій щодо формування витрат з метою обґрунтованої калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними. А під методом калькулювання – спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання і прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції. Т. Г. Маренич пропонує два методи калькулювання собівартості: метод прямого накопичення витрат; метод послідовного підсумовування витрат [15, с. 20, 21].

Суть методу прямого накопичення витрат зводиться до того, що собівартість продукції визначається усіма витратами, які обліковуються на одному аналітичному рахунку [15, с. 20, 21].

Оскільки на деревообробних підприємствах найчастіше використовується попередільний метод, тому для них прийнятним буде метод послідовного підсумовування витрат. Суть цього методу полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумовування витрат, які обліковують на окремих аналітичних рахунках.

Інша група науковців притримується думки щодо взаємозалежності методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Це зумовлено тим, що передумовою калькулювання собівартості продукції є облік витрат, понесених при її виробництві. До вчених, які вважають поняття «методи обліку витрат» і «методи калькулювання собівартості продукції» тотожними, належать: А. Ш. Маргуліс, який розглядає їх як єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів і робіт [15, с. 23]. П. С. Безруких під методом обліку витрат і калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів організації документування та відображення в обліку виробничих витрат, з метою формування необхідної інформаційної бази про фактичну собівартість продукції [25].

О. В. Лишиленко прирівнює методи обліку витрат до методів калькулювання, розглядаючи метод калькулювання як сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг. Залежно від організації і технології виробництва, а також виду продукції, яка виробляється, він розрізняє такі методи калькулювання: попередільний (попроцесний), який включає одно- і багатопередільний та позамовний; з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних – нормативний.

М. Д. Врублевський під методом калькулювання собівартості продукції розглядає сукупність прийомів ведення обліку й контролю витрат виробництва в розрізі калькуляційних статей витрат, які забезпечують застосування різних способів калькулювання фактичної собівартості продукції [4, с. 26]. Він пропонує такі способи калькулювання собівартості продукції: нормативний, підсумовування витрат виробництва, виключення вартості побічної продукції із загальної суми

витрат виробництва, пропорційного розподілу витрат виробництва, прямого розрахунку та комбінований спосіб калькулювання. М. Д. Врублевський здійснює класифікацію методів калькуляції собівартості продукції за: місцями виникнення витрат виробництва, об'єктами обліку витрат і об'єктами калькулювання, а також способами управлінського контролю виробничих витрат. Місцями виникнення витрат він вважає процеси, стадії, переділи виробництва, підрозділи підприємства, а об'єктами обліку – види й одиниці виготовленої продукції, групи виробів і замовлення на індивідуальні вироби [4, с. 25]. С. Ф. Голов розглядає системи калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за відповідними об'єктами обліку [5, с. 134]. Це основні системи – калькулювання за замовленнями, за процесами та так звані гібридні системи, прикладом якої є система операційного калькулювання [5, с. 147]. Залежно від підходу до постійних виробничих витрат автор виділяє калькулювання повних та змінних витрат [5, с. 149], а щодо контролю витрат – калькулювання стандартних (нормативних) і фактичних витрат [5, с. 102]. Т. П. Карпова зазначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за такими ознаками: за об'єктами групування: позамовний, попроцесний; за ступенем нормування: фактичні і нормативні витрати; за повнотою охоплення процесами: напівфабрикатний, безнапівфабрикатний; за кількістю продуктів: одно- та багатопродуктовий; за місцями виникнення: часткова участь у випуску продукції, виконання робіт і послуг, попереднє узагальнення витрат та їх подальший розподіл за носіями; за способом розподілу непрямих витрат: одно- і багатокоефіцієнтний; за видом організації: місця виникнення витрат і центри відповідальності; за часом складання: плановий і звітний [12, с. 150, 151].

Отже, автори [15, 19, 25] під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміють сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції. Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку калькуляційних одиниць [3, с. 107].

Проаналізувавши поданий матеріал, можна зробити висновок, що при здійсненні класифікації автори виділяють окремі основні

ознаки, а решта ознак є такими, які поглиблюють характеристику відображуваних витрат.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи:

– традиційні, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці;

– запозичені, тобто сформовані та розвинені в інших країнах світу [7, с. 418]. У цій статті розглянемо методи лише першої групи.

Погоджуємось з думкою проф. Л. В. Нападовської, яка зазначає, що для більш достовірного визначення собівартості продукції при виборі методу необхідно враховувати специфіку діяльності підприємства і насамперед технологію виробництва, а також досягнення яких цілей управління повинен забезпечити вибір методу [17, с. 50–63].

Проведені дослідження надали змогу запропонувати орієнтовну класифікацію методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції деревообробних підприємств (рис. 1).

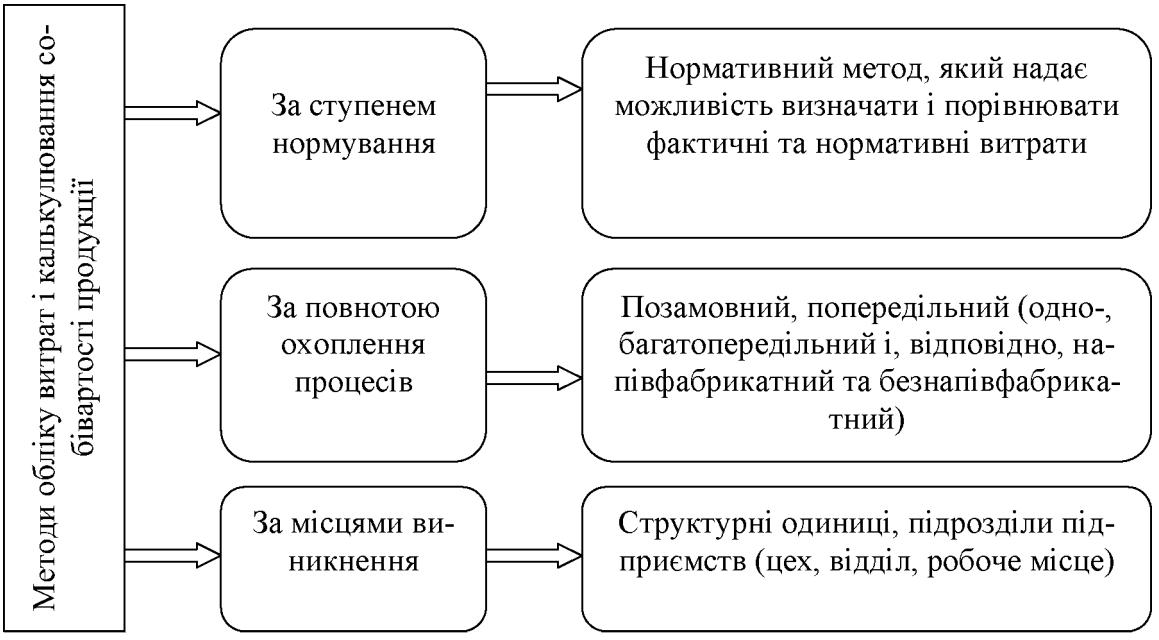


Рис. 1. Орієнтовна класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції деревообробних підприємств

Джерело: запропоновано автором, опрацювавши джерела [4, 12, 15].

Обрані методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції обов'язково потрібно відображати в документі про облікову політику підприємства, який з метою надання повної достовірної та своєчасної інформації для потреб управління доречно формувати у

розрізі двох складових: «Положення про облікову політику, організацію бухгалтерського обліку й аналізу» та «Положення про внутрішньогосподарський (управлінський) облік».

Розробку запропонованих положень необхідно здійснювати за етапами: організаційно-технічним, методичним і підсумковим. Саме при формуванні елементів облікової політики методичного етапу доречно зазначати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, використовувані на підприємстві.

На практиці використовуються різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, тому доцільно визначитися із оптимальним для застосування деревообробним підприємством.

При позамовному методі об'єктом обліку є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення, що дозволяє виявити рентабельні замовлення. Але необхідно відзначити такий недолік цього методу, як можливість визначення собівартості виготовленої продукції вже після закінчення виробничого циклу, тобто коли вже не можна вплинути на суму понесених витрат.

Деревообробними підприємствами найчастіше використовується попередільний метод, суть якого полягає у відображенні прямих витрат не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва. Це надає змогу більш точно розподіляти накладні витрати, навіть якщо в одному переділі виготовляється продукція різних видів.

Погоджуємося з думкою І. А. Бєлоусової [1, с. 5] стосовного того, що останнім часом залишились поза увагою фінансового та управлінського обліку такі різновиди попередільного методу, як напівфабрикатний та безнапівфабрикатний. При застосуванні безнапівфабрикатного методу контроль за рухом продукції, яка не пройшла всіх стадій обробки, може здійснюватися бухгалтером або безпосередньо в цеху в натуральному вимірнику.

У випадку використання напівфабрикатного методу для деревообробних підприємств виникає потреба оцінки напівфабрикатів за фактичною, нормативною, плановою собівартістю та обліковими і відпускними цінами. Це зумовлено тим, що, крім необхідності визначення вартості напівфабрикатів при передачі до наступного переділу, існує ще й можливість реалізації їх на сторону. У такому випадку в калькуляції собівартості продукції напівфабрикати відображаються в

окремій статті «Напівфабрикати власного виробництва». Також при розгляді цього методу, на нашу думку, необхідно врахувати два можливих варіанти:

перший – напівфабрикати після кожного переділу здаються на склад підприємства і відпускаються як вихідний матеріал для наступного переділу на підставі первинних документів. У такому випадку виникає необхідність відображення їх вартості на рахунку 25 «Напівфабрикати» із відкриттям додаткових субрахунків.

Оприбуткування напівфабрикатів з виробництва на рахунках обліку відображається:

Дебет 251 «Брус»;

Дебет 252 «Дошка обрізна» та ін.;

Кредит 23 «Виробництво» (за відповідним аналітичним рахунком).

Відображення відпуску напівфабрикатів у виробництво здійснюється у вигляді бухгалтерського запису:

Дебет 23 «Виробництво» (у розрізі аналітичних рахунків);

Кредит 25 «Напівфабрикати» (за відповідним субрахунком).

У випадку використання другого варіанта – витрати кожного переділу можна відображати на рахунку 23 «Виробництво» із зазначенням субрахунків, які будуть вказувати на зміну переділу (цеху, ділянки, сектора).

На підприємствах, які використовують напівфабрикатний метод, собівартість готової продукції складається із собівартості напівфабрикатів усіх переділів.

Необхідно відзначити, що дані, отримані в результаті використання попередільного методу, не дають інформації щодо причин відхилень фактичних витрат від планових, на відміну від нормативного методу, який дозволяє:

– враховувати відхилення в розрізі груп однорідної продукції;

– запобігати нераціональному використанню ресурсів;

– виявляти внутрішньогосподарські резерви, що надасть можливість підвищити ефективність роботи підприємства.

Однак треба зазначити, що його застосування деревообробними підприємствами має деякі труднощі, зокрема: недоцільність застосування цього методу на початкових стадіях обробки деревини; неефективність застосування нормативного методу при використанні на виробництво продукції пиломатеріалів різних порід, які мають різні

норми витрат і вартість; одночасне виготовлення із одного виду пиломатеріалів декількох видів заготовок; необхідність планування у складі витрат відсіву деталей із-за прихованих дефектів деревини; нормування витрат цехів допоміжних виробництв [14; 24].

Дослідивши переваги та недоліки кожного методу, з урахуванням особливостей роботи деревообробних підприємств, запропоновано використовувати змішаний (комбінований) метод обліку витрат, попередільно-нормативний. Застосування цього методу надасть можливість: здійснювати облік витрат на кожному етапі виготовлення продукції; здійснювати нормування витрат для кожного виду продукції; своєчасно виявляти відхилення фактичних витрат від планових; аналізувати відхилення за причинами, винуватцями й місцями виникнення витрат.

Однак при індивідуальному і дрібносерійному виробництві використання нормативного методу може бути неефективним, а тому доцільно звернути увагу на позамовний метод обліку витрат, застосування якого дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виготовлених у різний час.

Організаційно-технологічні особливості роботи деревообробних підприємств зумовлюють доцільність ведення обліку витрат виробництва в розрізі центрів витрат та центрів відповідальності. Подібна організація обліку почала впроваджуватись в 30-х роках та набула свого розвитку в Україні завдяки працям В. Ф. Палія, М. Г. Чумаченка, В. Б. Івашкевича.

Першим розробником концепції центрів відповідальності був американський вчений Джон Хіггінс у 1952 році. Суть його пропозиції полягала у поділі організаційної структури таким чином, що витрати акумулювалися і відображалися у звітах на певних рівнях управління. Основним правилом Д. Хіггінса, яке характеризувало цю концепцію було: «Кожну структурну одиницю підприємства хвилюють ті, і лише ті витрати і доходи, за які вона може відповідати і які вона контролює».

Але, незважаючи на актуальність проблеми, на сьогодні відсутні єдині підходи до трактування понять «центр витрат» і «центр відповідальності».

Переважна більшість науковців виокремлює ці дві економічні категорії, проте не вбачає принципової різниці між ними. Професор С. Ф. Голов ототожнює ці поняття, зазначаючи, що центр витрат – це

центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів та інвестицій в активи центру [5]. Подібної думки притримується К. Друрі [8]. В. С. Лень [13] під центром витрат розуміє центр відповідальності, який контролює виникнення витрат. А Ю. С. Цаль-Цалко [28, с. 254] розглядає центри витрат як сфери відповідальності за використання активів на підприємстві.

Чітко розроблений перелік центрів витрат і центрів відповідальності сприяє визначенню місця кожного підрозділу в загальному інформаційному просторі підприємства, делегуючи певні повноваження та відповідальність особі, яка очолює його. Погоджуємося з думкою професора Л. В. Нападовської, що «Центр відповідальності являє собою структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті чи інші напрями фінансової діяльності, а його керівник самостійно приймає управлінські рішення і в рамках цих напрямів несе повну відповідальність за досягнення планових (або нормативних) показників, що характеризують стан фінансової діяльності цього підрозділу» [16].

Подібної думки притримується Л. К. Сук, зазначаючи, що «…підприємство повинне підрозділятися на сфери (центри) відповідальності, у розрізі яких організовується виробнича діяльність, здійснюються контроль і оцінка її результатів. До таких сфер (центрів) відповідальності можна віднести виробництва, в середині них – цехи, ділянки, бригади, очолювані, відповідно, начальниками, майстрами, бригадирами» [27, с. 2–4].

Узагальнюючи результати дослідження, необхідно відзначити, що більшість науковців сходяться у думці, що під центром відповідальності слід розуміти окремий сегмент підприємства (робоче місце, цех, дільниця, служба). Центри відповідальності встановлюються залежно від організаційної структури підприємства та функцій, які виконуються кожним підрозділом.

Саме побудова обліку за центрами витрат і центрами відповідальності надає змогу контролювати виникнення витрат, враховуючи особливості підрозділу та виявляти винуватців непродуктивних витрат. Сформована таким чином система управління витратами забезпечує планування, оцінювання, контроль і регулювання діяльності кожного центру та передбачає:

– визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань;

– виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності;

– розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності;

– розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності;

– оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень [20, с. 172].

Проведене дослідження доводить, що поняття «центр відповідальності» ширше та охоплює поняття «центр витрат», тому під центром відповідальності слід розглядати підрозділ підприємства, керівник якого контролює не тільки витрати, але й відповідає за величину доходів, отриманих його сектором (дільницею, підприємством в цілому). Чим більший центр відповідальності, тим вищий рівень відповідальності керівника за результати його роботи.

Подібна організація обліку надає можливість налагодити чітку систему проведення аналізу ефективності здійснення витрат і дослідити їх вплив на собівартість продукції, виготовленої на деревообробних підприємствах. Крім того, подібне налагодження обліку забезпечить ще й оцінку діяльності кожного центру, а це надасть можливість своєчасно виявляти перевитрати зі встановленням винних осіб та знаходити шляхи економії, що позитивно вплине на роботу підприємства. При визначенні центрів відповідальності на деревообробних підприємствах береться до уваги технологічна структура підприємства, оскільки принципи формування центрів відповідальності мають великий вплив на організацію бухгалтерського обліку та відображення здійснених операцій на рахунках обліку.

У табл. 1 наведено розроблений перелік центрів витрат і центрів відповідальності деревообробного підприємства з відповідною кодифікацією.

При розробці подібного кодування в основу була покладена нумерація рахунків за такою схемою:

– перші дві (три) цифри коду надають інформацію щодо центру відповідальності;

– одна наступна – центр витрат;

– дві останні – додаткова інформація щодо центрів витрат у розрізі його структурних підрозділів.

Таблиця 1

Перелік центрів відповідальності та центрів витрат деревообробного підприємства

Місце виникнення витрат	Субрахунок
1	2
І. Центр відповідальності «Основне виробництво» (рахунок 231)	
Центр витрат «Лісопильна ділянка»	231.1
Центр витрат «Розкрій матеріалів»	231.2
Цех (ділянка) з розкрою пиломатеріалів на чорнові заготовки	231.2.1
Цех (ділянка) з розкрою деревостружкових плит, фанери та підготовки щитів до облицювання	231.2.2
Центр витрат «Первинна машинна обробка»	231.3
Цех (ділянка) механічної обробки брускових деталей	231.3.1
Цех (ділянка) облицювання щитів, брусків лущеним шпоном	231.3.2
Центр витрат «Оздоблення деталей»	231.4
Цех (ділянка) попереднього шліфування	231.4.1
Ділянка забарвлення	231.4.2
Ділянка обклеювання	231.4.3
Центр витрат «Збірка»	231.5
Цех (ділянка) збірки столярних виробів	231.5.1
Цех (ділянка) фарбування та лакування	231.5.2
Цех (ділянка) облагороджування лакових покриттів	231.5.3
Слюсарно-складальна ділянка	231.5.4
ІІ. Центр відповідальності «Допоміжне виробництво» (рахунок 232)	
Сушильний цех	232.1.1
Ремонтно-механічний цех (призначений для обслуговування машин та механізмів виробничих цехів)	232.1.2
Транспортний цех	232.1.3
ІІІ. Центр відповідальності «Загальновиробничі витрати» (рахунок 91)	
Відділ технологічного контролю	91.1
Ремонтно-будівельний цех (призначений для обслуговування підприємства в цілому)	91.2
IV. Центр відповідальності «Загальногосподарські витрати» (рахунки 92–97)	
Бухгалтерія	92.1
Відділ кадрів	92.2
Фінансовий відділ	92.3
Планово-економічний відділ	92.4
Юридичний відділ	92.5
Відділ збуту	93.1

Джерело: розроблено автором.

Виходячи із розробленого автором переліку центрів витрат і центрів відповідальності для деревообробних підприємств виникає необхідність налагодити облік відповідно до запропонованої класифікації. Тому з метою отримання повної та своєчасної інформації запропоновано схему побудови системи обліку витрат та формування собівартості реалізованої продукції за виробничими підрозділами на деревообробних підприємствах (рис. 2).



Рис. 2. Схема організації попередільно-нормативного обліку витрат при напівфабрикатному метод калькулювання собівартості продукції деревообробних підприємств

Джерело: запропоновано автором.

Поділ та облік витрат відповідно до класифікації виробництва на основне та допоміжне зумовлює й необхідність розподілу витрат цих виробництв. База розподілу може обиратися залежно від витрат, понесених цим підрозділом (табл. 2).

Таблиця 2

Варіанти баз розподілу витрат допоміжного виробництва деревообробного підприємства

Код підрозділу	Місце виникнення витрат	База розподілу
II. Центр відповідальності «Допоміжне виробництво» (рахунок 232)		
232.1.1	Сушильний цех	Метраж та вартість висушеної деревини
232.1.2	Ремонтно-механічний цех (призначений для обслуговування машин та механізмів виробничих цехів)	Заробітна плата робітників, зайнятих обслуговуванням машин та механізмів виробничих цехів
232.1.3	Транспортний цех	Обсяг виконаних робіт (наданих послуг)

Джерело: розроблено автором.

Списання цих витрат на рахунках обліку може відображатися:

Дебет 231 «Основне виробництво»;

Кредит 232 «Допоміжне виробництво».

У подальшому накопичені суми будуть списані на рахунок 90 «Собівартість реалізації».

З метою здійснення контролю за сумою понесених витрат пропонується використовувати Відомість обліку витрат за центрами відповідальності в розрізі центрів і місць виникнення витрат (зведена) (табл. 3).

У відомості з метою проведення оцінки загальної суми витрат за звітний період усі витрати згруповані за економічними елементами та виробничими підрозділами. У подальшому підраховується загальна сума понесених витрат, що дозволяє визначити питому вагу кожного центра витрат загальним обсягом витрат на виробництво та суму витрат на одиницю виготовленої продукції.

Застосування цієї відомості дає можливість не тільки відобразити загальну величину витрат, але й показати питому вагу кожного структурного підрозділу в загальному обсязі витрат як за загальною сумою витрат, так і за кожним елементом витрат і порівняти фактичну величину витрат з плановою або з аналогічними даними попереднього звітного періоду.

Таблиця 3

ТОВ «Білицьке деревообробне підприємство»
назва підприємства

ВІДОМІСТЬ
обліку витрат за центрами відповідальності в розрізі центрів і місць виникнення витрат (зведена) за листопад 2013 р.

Код підрозділу	Центр витрат	Місце виникнення витрат	Витрати за елементами										Усього витрат	
			Матеріальні витрати		Амортизація		Витрати на оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Інші операційні витрати			
			тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Центр відповідальності «Основне виробництво» (рахунок 231)														
231.1	**«Лісопильна ділянка (цех)»**	х	10784	14,1	4814,3	15,09	5041,0	11,1	1794,0	11,31	937,4	10,29	23370,7	13,08
231.2	**«Розкрій матеріалів»**	х	13973,8	18,25	5312,5	16,65	11138,8	24,55	3385,6	21,35	1525,8	16,74	35300,5	19,76
231.2.01		Цех (ділянка) з розкрою пиломатеріалів на чорнові заготовки	8198,2	10,73	2528,2	7,92	6194,5	13,65	2149,0	13,55	894,3	9,81	19964,2	11,18
231.5.04		Слюсарно-складальна ділянка	974,6	1,28	471,3	1,48	767,3	1,69	101,0	0,64	200,3	2,2	2514,5	1,41
…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
		УСЬОГО:	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…

Джерело: розроблено автором.

Підсумовуючи викладений матеріал, можна зробити такі висновки: взаємозалежність економічних категорій «методи обліку витрат» і «методи калькулювання собівартості продукції» зумовлена тим, що передумовою калькулювання собівартості продукції є чітка організація обліку витрат, понесених при її виробництві. Тому під методом обліку витрат слід розуміти сукупність способів побудови аналітичного обліку витрат за: місцями виникнення; повнотою охоплення виробничих процесів та ступенем нормування.

Аналіз існуючих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх застосування залежно від обсягу виробництва надав змогу довести доцільність використання досліджуваними підприємствами змішаного (комбінованого) методу, який полягає у застосуванні попередільно-нормативного методу обліку витрат і напівфабрикатного методу калькулювання собівартості продукції.

При індивідуальному і дрібносерійному виробництві рекомендовано використання позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що надасть можливість здійснювати нормування витрат для кожного виду продукції та своєчасно виявляти й аналізувати відхилення фактичних витрат від планових у розрізі місць виникнення витрат, причин і винуватців невиправданих витрат. Це забезпечить отримання повної та достовірної облікової інформації про витрати на кожному етапі виготовлення продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бєлоусова І. А. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. А. Бєлоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3–5.

2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Вид-во «Рута», 2006. – 832 с.

3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М. А. Вахрушина. – [3-е изд., доп. и пер.]. – М.; Л., 2004. – 528 с.

4. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: [учеб. пособие] / Н. Д. Врублевский. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.

5. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

6. Гуріна Н. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: сутність, переваги та недоліки у застосуванні /

Н. В. Гуріна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: збірник наукових праць. – К. : Типографія «ППНВ», 2012. – № 2 (9). – С. 15–20.

7. Дерій В. А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану та потенціал застосування / В. А. Дерій // Облік і фінанси. – 2010. – № 7(25). – Ч. 1. – С. 415–424.

8. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 528 с.

9. Жукова І. Г. Сучасне поняття центрів відповідальності в системі управління витратами [Електронний ресурс] / І. Г. Жукова // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9 (1). – С. 393–398. – (Сер.: Облік і фінанси). – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(1)__58.pdf

10. Зінченко О. В. Сучасний стан облікового процесу витрат та формування собівартості продукції / О. В. Зінченко, К. А. Дубінський // Менеджмент: зб. наук. праць. – К., 2011. – Вип. 14. – С. 97–106.

11. Зоріна В. Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства: [навчальний посібник] / В. Н. Зоріна, Г. В. Сеніна. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 240 с.

12. Карпова Т. П. Управленческий учет: [учебник] / Т. П. Карпова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М., 2004. – 351 с.

13. Лень В. С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В. С. Лень. – [2-ге вид., випр.]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 307 с.

14. Мордовин В. Н. Учет и контроль производственных затрат на предприятиях домостроения в деревообрабатывающей промышленности: автореф. дис. на получение науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / В. Н. Мордовин. – М.: МФИ, 1986. – 17 с.

15. Маренич Т. Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

16. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ.навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

17. 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.

18. Одинцова Т. М. Особенности финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия / Т. М. Одинцова // Науковий вісник Ужгородського університету «Удосконалення обліку, аналізу аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці». – 2010. – № 29 (частина 1). – С. 145–150. – (Серія «Економіка»).

19. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов / В. Ф. Палий. – М.: Инфра-М, 2009. – 278 с.

20. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: [монографія] / Г. О. Партин. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.

21. Пархоменко В. М. Організація аналітичної роботи щодо оптимізації витрат на управління якістю продукції / В. М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – № 1 (16). – С. 206–218.

22. Погосова А. В. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки / А. В. Погосова, О. Ф. Ярмолюк // Облік і фінанси. – 2012. – № 4 (58). – С. 18–20.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України: від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm

24. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності меблевих підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / М. В. Реслер / Тернопільський державний економічний ун-т. – Т., 2006. – 20 с.

25. Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2 (14). – С. 202–206.

26. Соколов Я. В. Учет доходов и расходов и показатели финансового положения организации / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 2. – С. 54–61.

27. Сук Л. Калькуляція в бухгалтерському обліку / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 4. – С. 2–4.

28. Цаль-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : [навчальний посібник] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУП, 2002. – 656 с.

29. Чумаченко М. Г. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Г. Чумаченко, І. А Бєлоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3–7.

30. Шатохіна О. І. Бухгалтерський облік і аудит затрат виробничої діяльності підприємств вугледобувної промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / О. І. Шатохіна / Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К., 2006. – 20 с.

31. Яценко Л. В. Облік та аудит витрат виробництва поліграфічних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Л. В. Яценко / ДВНЗ «Київський Національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – К., 2010. – 20 с.

Т. М. Міщенко,
старший викладач
кафедри аудиту та
економічного аналізу

ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА М'ЯСОПРОДУКЦІЇ

М'ясопереробне виробництво є однією з найважливіших галузей харчової промисловості України з потужною матеріально-технічною базою та широким асортиментом продукції. В обсягах виробництва харчових продуктів за усіма галузями харчової промисловості частка м'яса та м'ясопродуктів становить 15,5 %, поступаючись лише секторам молочного виробництва та виробництва напоїв. В Україні за 2014 рік виробництво м'ясопродукції представлено чотирма великими, 73 середніми та 327 малими підприємствами різних за своєю спеціалізацією, технічним рівнем, асортиментом продукції, виробничими потужностями, що дозволило виробити: 258,2 тис. т ковбасних виробів, що на 12,2 % (на 35, 8 тис. т) менше порівняно з 2013 роком; 12,5 тис. т м'ясних консервів, що на 47 % (на 4,0 тис. т) більше порівняно з 2013 роком; загальний обсяг виробництва м'ясних напівфабрикатів становить 111, 6 тис. т, що на 18,6 % (на 25,5 тис. т) менше, ніж у 2013 році [26].

В умовах конкурентної економіки змінився характер функціонування м'ясопереробних підприємств, які отримали свободу вибору способів господарювання, можливість виходу на зовнішні ринки, що ставить перед ними проблему формування стійких конкурентних переваг як запоруки їх ефективного розвитку. Підписання економічної частини Угоди про асоціацію між Європейським Союзом і Україною вимагає від м'ясопереробних підприємств формування гнучкішої бізнес-політики, диверсифікації виробництва залежно від вимог споживачів як внутрішнього, так і зовнішнього ринків, впровадження нових технологій і, як результат, випуску конкурентоспроможної продукції.

Потреба в докорінній зміні механізму управління м'ясопереробним підприємством значно розширила зміст господарських завдань, вирішуваних керівництвом, що вимагає нових підходів до створення ефективної системи управління витратами, основою якої є оперативна, гнучка, надійна обліково-контрольна інформаційна система,

яка б повністю забезпечувала потреби управлінського персоналу підприємства. Існуючі системи обліку витрат м'ясопереробних підприємств, способи калькулювання собівартості продукції не адаптовані до нових вимог управління витратами, оскільки не забезпечують повної інформації про всі витрати, понесені на виробництво продукції, не враховують технологічні та організаційно-виробничі особливості виробництва.

Одним із напрямів вирішення вказаної проблеми є застосування системно-адміністративного підходу до управління витратами, який передбачає посилення взаємозв'язків між системами, що здійснюють збирання, оброблення, накопичення даних про витрати, їх контроль та адміністративне розмежування відповідальності, а також надання інформації для прийняття оперативних та вмотивованих управлінських рішень. Передумовою реалізація такого підходу є виокремлення сегментів діяльності або підрозділів м'ясопереробного підприємства та надання максимальної самостійності керівникам цих підрозділів для прийняття управлінських рішень у межах їх повноважень, що відповідає концепції «центр відповідальності».

Питанням обліку витрат за центрами відповідальності приділялося достатньо уваги вітчизняними та зарубіжними науковцями, починаючи з середини минулого століття, проте функціонування м'ясопереробних підприємств в умовах висококонкурентного середовища, сучасні інтеграційні процеси в економіці країни вимагають нових підходів до розуміння мети обліку за центрами відповідальності, принципів, вимог, критеріїв їх виокремлення. Крім того, вони залишаються актуальними з огляду на прикладний характер і необхідність врахування організаційно-технологічних особливостей м'ясопереробного виробництва. Таким чином, облік витрат за центрами відповідальності – це не тільки інший підхід, а нове сучасне бачення системи обліку, яка спрямована на надання інформації керівникам структурних підрозділів для здійснення ефективного управління витратами.

Практика м'ясопереробних підприємств свідчить, що облік витрат за центрами відповідальності до цього часу майже не застосовується, хоча необхідність такого обліку, як справедливо зауважив М. С. Пушкар, диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження [21, с. 146].

Питання обліку витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності тривалий час є предметом дискусії вітчизняних та зарубіжних науковців. Дослідження різноманітних поглядів науковців дає можливість виокремити три підходи щодо розуміння подібностей та відмінностей понять «місце витрат», «центр витрат», «центр відповідальності», а також їх превалювання.

Перший підхід передбачає ігнорування поняття «місце виникнення витрат» та використання поняття «центр витрат» як різновид «центру відповідальності». Другий – чітке розмежування понять «місце виникнення витрат», «центр витрат» «центр відповідальності», але відмінності щодо їх ієрархії. Третій – ототожнення понять «місце виникнення витрат», «центр витрат» «центр відповідальності».

Першого підходу дотримуються такі відомі науковці, як П. Й. Атамас [1, с. 161], С. Ф. Голов [7, с. 407]. У своїх визначеннях поняття «місце витрат» вони ототожнюють з поняттям «центр витрат», підкреслюючи, що поділ підприємства на центри відповідальності необхідно розглядати без категорії «місце виникнення витрат». Теоретики бухгалтерського обліку, такі як М. С. Пушкар [22, с. 124], П. С. Безруких [2, с. 141], М. С. Кузьміна [14, с. 33–34], Ю. М. Лапигін, Н. Г. Прохорова [15, с. 28–29], В. Б. Івашкевич [9, с. 163], дотримуються іншого підходу та доводять, що місце і центр витрат, центр відповідальності нерівнозначні поняття. Обґрунтовуючи цю думку, М. С. Пушкар вказує, що вони виражають різноманітні економічні процеси. Центр витрат, уточнює науковець, пов'язують із калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності – з управлінням собівартістю [22, с. 143].

Водночас Є. В. Калюга [11, с. 165], П. С. Безруких [2, с. 248], Ю. С. Цал-Цалко [29, с. 255–256], стверджуючи, що місце виникнення витрат і центр витрат є самостійними об'єктами обліку та контролю витрат, відрізняють ці поняття за їх місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою, соціальним змістом. В. Б. Івашкевич доповнює, що в окремих випадках поняття «місце витрат» та «центр витрат» можуть збігатися, коли неможливо або недоцільно здійснювати детальнішу диференціацію витрат [9, с. 156].

При цьому зазначені науковці мають відмінні погляди щодо ієрархії понять «місце витрат» та «центр витрат». Якщо уявити ці поняття у вигляді ієрархічної системи, то, на думку В. Б. Івашкевича, М. С. Кузьміної, В. Ф. Палія, на нижчому рівні цієї системи необхідно

розмістити поняття «центр витрат», оскільки «місце витрат», на їх думку, може об'єднувати декілька центрів витрат. Іншої точки зору дотримуються вітчизняні та зарубіжні науковці: Ю. Н. Лапигін, Н. Г. Прохорова, А. Д. Шеремет, Ю. С. Цал-Цалко, підтримуючи думку Н. А. Асаул, що місця виникнення витрат – це технологічні одиниці, тобто первинні одиниці обліку, для яких характерним є однорідність функцій і виробничих операцій [1, с. 208]. Водночас Т. П. Карпова відмічає, що для «центру витрат» характерним є групування витрат, що дозволяє поєднати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат з відповідальністю менеджерів, які ці місця очолюють [12, с. 154].

Серед науковців відсутня єдність у поглядах на вирішення проблеми конкретизації відмінностей понять «центр витрат» і «центр відповідальності». Зокрема, прихильники третього підходу В. О. Ластовецький, В. В. Сопко ототожнюють поняття «місце виникнення витрат» та «центр витрат». Науковці вважають, що місце виникнення витрат або центр витрат – це місце, де вони фактично утворилися. В. О. Ластовецький стверджує, що місця витрат відповідають центрам витрат, які є основою виокремлення центрів відповідальності [16, с. 111]. В. В. Сопко наголошує, що «…можливість відокремлювати робочі місця, переділи, фази, технології тощо надає змогу, відповідно до них, будувати облік процесу виробництва. У межах відокремлених самостійних технологічних дільниць (центрах витрат) – здійснювати облік витрат за елементами» [25, с. 109]. Підтримував цю думку і М. Г. Чумаченко, який зазначав, що в США місце виникнення витрат та центр відповідальності є тотожними поняттями та являють собою «первинну виробничу одиницю, яка одержує матеріали і послуги від інших центрів, робить власні витрати і може передавати вироблені матеріали і послуги іншим центрам» [30, с. 57]. Підтримуючи цю думку, С. А. Ніколаєва уточнює, що «облік за місцями виникнення дає уяву про горизонтальну структуру витрат підприємства, першим завданням при організації такого обліку і можливості проведення контролю за формуванням витрат є те, що місця виникнення витрат повинні збігатися з центрами відповідальності за витратами» [20, с. 46]. Дослідивши співвідношення між центрами витрат і центрами відповідальності, Є.В. Шляхов стверджує, що «…немає ніяких підстав заперечувати факт поєднання в одному центрі витрат кількох центрів відповідальності, збігу центрів витрат і центрів відповідальності, поєднання кількох центрів витрат в одному центрі відповідальності» [31].

Аналіз теоретичних розробок науковців та практичного досвіду м'ясопереробних підприємств надає можливість визначити чітку ієрархію розглянутих категорій. Найнижчий рівень ієрархічної системи займає поняття «місце витрат», оскільки воно є первинною одиницею обліку, саме в місцях витрат здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю за ними. Наступний рівень ієрархії займають «центри витрат», тобто структурні підрозділи, що виконують власні функціональні завдання в забезпеченні цілей функціонування підприємства і в яких здійснюється групування витрат. Вершиною ієрархічної піраміди є «центри відповідальності», які можуть охоплювати декілька «центрів витрат» різної функціональної приналежності. Такої ж думки дотримуються науковці: В. Б. Івашеквич [9], Ю. С. Цал-Цалко [29], К. А. Ягмур [32] та інші дослідники.

Чіткість визначення та встановлення ієрархії досліджених понять дозволяє теоретичні розробки перевести в конкретну практичну площину м'ясопереробних підприємств, сформувати організаційну структуру місць, центрів витрат і центрів відповідальності, що створить передумови запобігання дублювання, неузгодженості зусиль функціональних підрозділів, ухилення від відповідальності тощо. Водночас надасть можливість об'єктивно оцінювати всі відхилення від нормативних витрат на випуск м'ясопродукції, підвищити цілеспрямованість функціонування системи управління витратами.

Дослідження показують, що облік витрат виробництва на м'ясопереробних підприємствах орієнтований на узагальнення витрат за видами продукції. При цьому витрати обліковуються без виділення дільниць, технологічних переділів, процесів. Ступінь деталізації витрат у місцях їх виникнення і центрах витрат індивідуальна для будь-якого м'ясопереробного підприємства.

Метою визначення місць витрат м'ясопереробного підприємства є забезпечення контролю витрат у розрізі виробничих центрів шляхом підвищення точності та ступеня деталізації калькулювання собівартості м'ясопродукції.

Науковець М. С. Кузьмина визначає такі принципи виокремлення місць витрат [14, с. 34]:

– організаційний – відповідно до внутрішньої організаційної ієрархії підприємства;

– функціональний – відповідно до участі у бізнес-процесах підприємства (основне виробництво, допоміжне виробництво, матеріально-технічне постачання тощо);

– технологічний – відповідно до складності технологічного процесу;

– напрям бізнесу – відповідно до категорій виготовленої продукції;

– послідовність групування витрат – початкові, проміжні і кінцеві місця виникнення витрат.

Дослідження практичної діяльності м'ясопереробних підприємств свідчать, що основними принципами визначення місць витрат є організаційно-технологічний, оскільки саме вони суттєво впливають на формування місць витрат, центрів витрат та центрів відповідальності. Керуючись визначеними принципами та враховуючи специфіку м'ясопереробних підприємств можна виокремити такі місця витрат: бригади, дільниці або окремі технологічні лінії, на яких здійснюється весь технологічний цикл виготовлення готової продукції, переділи та стадії виробництва. У м'ясо-жировому виробництві місцями виникнення витрат можуть бути: дільниця переробки субпродуктів; дільниця переробки крові та технічної сировини; дільниця переробки кишкової сировини; дільниця переробки жиру-сирцю; дільниця обробки шкур худоби. Мається на увазі первинний осередок обліку витрат з метою їх контролю в підрозділах і більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання. Місця витрат забезпечують контроль за абсолютною величиною прямих витрат. При цьому облік витрат за місцями виникнення пов'язаний із додатковими обліково-розрахунковими операціями, тому доцільність їх введення необхідно оцінити з точки зору корисності інформації про витрати виробництва. Що ж стосується центрів витрат, то вони передбачають групування витрат за носіями витрат та перерозподіл загальновиробничих витрат. Центри витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за економічними елементами і статтями собівартості. Аналітичний облік за центрами витрат організовується в межах існуючої ієрархічної підпорядкованості (цех – відділення – дільниця – бригада) (рис. 1).

Дослідження показують, що технологічні особливості м'ясопереробного виробництва у багатьох випадках унеможливлюють відображення в обліку витрат за всіма місцями виникнення, тому доцільно суміщати місця виникнення витрат з центрами витрат. При цьому основою для виділення центрів витрат необхідно обрати єдність використання обладнання, виконуваних функцій або операцій.

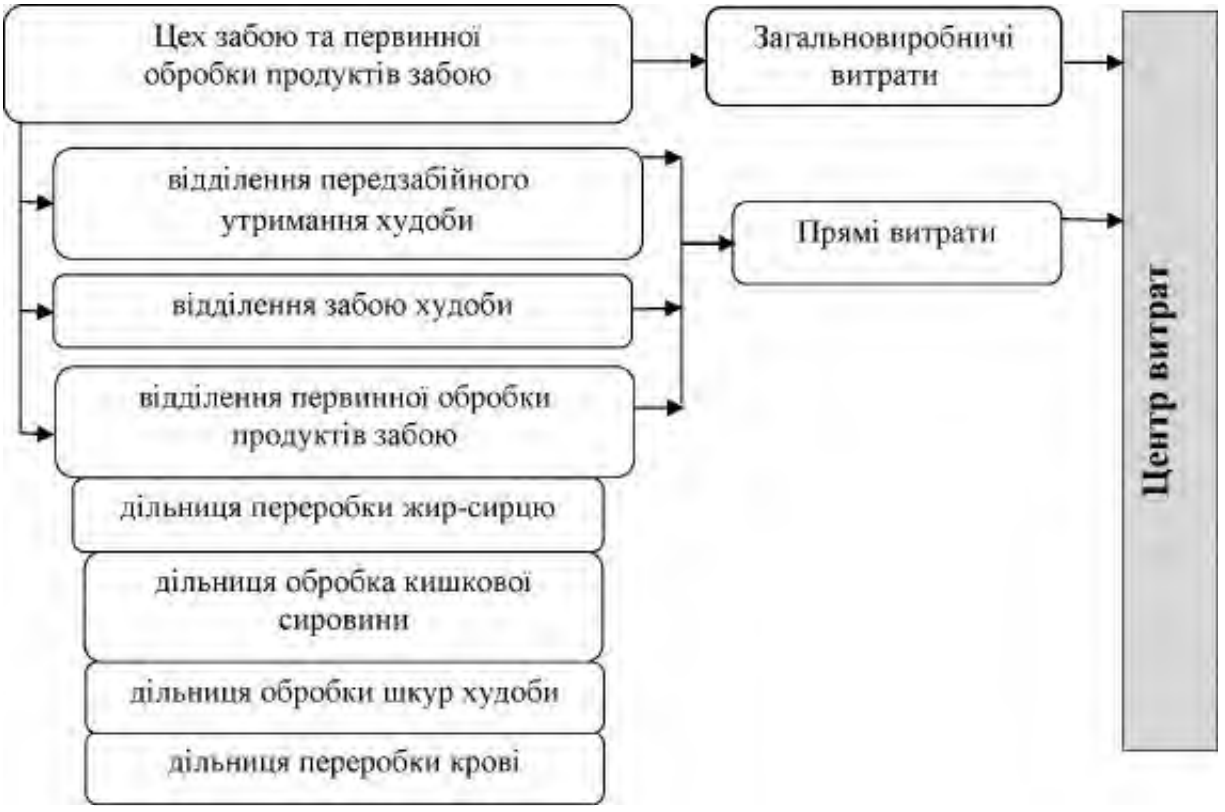


Рис. 1. Формування центра витрат м'ясо-жирового виробництва

Особливо це стосується м'ясо-жирового виробництва з конвеєрною технологією, яка передбачає використання однакових засобів праці при здійсненні різних операцій. Враховуючи те, що у м'ясопереробних підприємств повного технологічного циклу виробництво м'ясопродукції має комплексний характер і є процесом, який складається з окремих переділів, стадії обробки сировини доцільно виділяти виробничі центри витрат за організаційною ознакою, поділяючи їх на основні та допоміжні. Основні центри витрат відповідають виробничим підрозділам (цехам), де виготовляється продукція або виконуються основні технологічні операції (цех забою худоби та первинної обробки продуктів забою; цех підготовки сировини; цех ковбасної продукції; цех м'ясних напівфабрикатів; цех копченостей; цех м'ясних консервів). Допоміжні центри витрат обслуговують процес виробництва (холодильники та охолоджуючі камери, склад готової продукції; вагова, ремонтно-механічний цех, підрозділи водопостачання та водовідведення, енерго- та теплопостачання). Основою визначення основних центрів витрат є безпосередній їх зв'язок з конкретними видами м'ясопродукції, допоміжні центри витрат, як і самі витрати, не пов'язані з процесами виробництва конкретного виду м'ясопродукції,

тому відносяться на їх собівартість тільки шляхом розподілу. Основні центри витрат можна виокремити за технологічною ознакою відповідно до переділів: центри витрат м'ясо-жирового та м'ясопереробного виробництва. Центри витрат від місць виникнення витрат відрізняються тим, що являють собою групування витрат в аналітичному обліку за окремими видами продукції. Таке виділення центрів витрат забезпечує можливість отримувати додаткові точки контролю витрат у структурних підрозділах, а головне – забезпечує більш точний розподіл накладних витрат за об'єктами калькулювання.

Важливими елементами виокремлення центрів витрат є носії витрат, при цьому необхідною умовою є відповідність об'єкта калькулювання носію витрат. Хоча за певних умов носії витрат можуть об'єднувати кілька об'єктів калькулювання, що незмінно призведе до необхідності розподілу витрат, результати якого є спірними [15, с. 29–30].

Вибір носіїв витрат як об'єктів обліку обумовлений необхідністю:

– оперативного управління виробництвом – величина витрат відповідного носія використовується для планування, нормування та контролю;

– калькулювання собівартості виготовленої продукції.

З метою виділення носіїв витрат за центрами витрат м'ясопереробного підприємства можна використати ознаки, запропоновані С. А. Ніколаєвою [20]:

– економічна сутність: продукція, послуга;

– вид виробництва: основне, допоміжне, обслуговуюче;

– ступінь готовності продукції: напівфабрикати, готова продукція;

– ієрархічний зв'язок продукції: тип, вид продукції.

За результатами аналізу технологічних переділів м'ясопереробного підприємства, пропонується аналітичний облік витрат основного виробництва вести за такими центрами, носіями та об'єктами витрат (табл. 1).

Витрати ЦВ № 1 ($В_1$) складаються з вартості худоби ($В_х$), прямих витрат на передзабійне утримання худоби, забій, первинну обробку продуктів забою ($В_{по}$) та загальновиробничих витрат цього центру, що підлягають розподілу між видами продукції (м'ясом на кістках за видами категоріями, віковими групами).

Таблиця 1

Носії витрат та об'єкти калькулювання собівартості продукції центрів витрат м'ясопереробного підприємства

Центри витрат	Носії витрат	Об'єкти витрат	Склад витрат	Калькуляційна одиниця
Цех забою та первинної обробки продуктів забою ЦВ № 1	Худоба в живій вазі за видами та віковими групами	М'ясо на кістках	$В_1 = В_х + В_{пв} + В_{зв}$	1 т м'яса на кістках за видами, категоріями, віковими групами
Цех підготовки сировини ЦВ № 2	М'ясо на кістках	Сировина для виробництва різних видів м'ясопродукції	$В_2 = В_1 + В_{пв} + В_{зв}$	1 т сировини за видами, категоріями, віковими групами для виробництва різних видів м'ясопродукції
Цех виробництва ковбасної продукції ЦВ № 3	Сировина для виробництва різних видів м'ясопродукції	Ковбасна продукція за видами	$В_3 = В_2 + В_{пв} + В_{зв}$	1 т ковбасних виробів за видами
Цех виробництва копченостей ЦВ № 4	Сировина для виробництва різних видів м'ясопродукції	Копченості за видами	$В_4 = В_2 + В_{пв} + В_{зв}$	1 т копченостей за видами
Цех виробництва м'ясних консервів ЦВ № 5	Сировина для виробництва різних видів м'ясопродукції	М'ясні консерви за видами	$В_5 = В_2 + В_{пв} + В_{зв}$	1 000 умовних банок кожного виду
Цех виробництва м'ясних напівфабрикатів ЦВ № 6	Сировина для виробництва різних видів м'ясопродукції	М'ясні напівфабрикати за видами	$В_6 = В_2 + В_{пв} + В_{зв}$	1 т м'ясних напівфабрикатів за видами

Витрати ЦВ № 2 ($В_2$) складаються з витрат центру витрат № 1, прямих витрат, пов'язаних з підготовкою сировини та розподілених загальновиробничих витрат. Витрати ЦВ № 3, ЦВ № 4, ЦВ № 5, ЦВ № 6 – з витрат ЦВ № 2, прямих витрат на виробництво окремого виду м'ясопродукції ($В_{пв}$) та розподілених загальновиробничих витрат кожного центру ($В_{зв}$).

Дослідження способів групування витрат за місцями виникнення та за центрами витрат, запропонованих науковцями Г. О. Партін [23], М. С. Кузьміною [14], Є. В. Шляховим [31], Ю. Ю. Корнієнко [13], І. Б. Валуєвим [5], В. В. Сопко [25], надає можливість зробити висновки, що групування може здійснюватися:

– із застосуванням взаємопов'язаних субрахунків і послідовного перенесення (перерозподілу) облікових сум витрат з первинних на проміжні та кінцеві (узагальнюючі) місця виникнення витрат та центри витрат;

– з використання спеціальних регістрів (групувальних відомостей) і розрахунків матричної форми, які узагальнюють види витрат за місцями виникнення та центрами витрат.

Враховуючи особливості обліку витрат м'ясопереробних підприємств повного технологічного циклу виробництва, пропонується використання першого способу, тобто ведення взаємопов'язаних субрахунків третього та четвертого порядку, що забезпечить організацію багаторівневого аналітичного обліку і збору інформації за центрами витрат. Аналіз наукових розробок В. Ф. Палія [24, с. 59], Б. І. Валуєва [5, с. 65] та дослідження практичного досвіду м'ясопереробних підприємств надали можливість виділити групи субрахунків третього і четвертого порядку, які мають самостійну систему записів та самостійну балансову ув'язку оборотів.

Варто підкреслити, що науковці, маючи власний погляд на правомірність використання певного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, вказують на важливість нормативного методу для посилення функцій контролю в системі управління витратами. Облік витрат за центрами витрат з використанням нормативного методу може здійснюватися за двома варіантами:

– винятково за нормативними витратами;

– паралельно за фактичними та нормативними витратами.

Перший варіант передбачає, що обороти за дебетом і кредитом рахунків сировини і матеріалів, виробничих витрат м'ясопереробного підприємства відображаються за нормативною вартістю. Усі відхилення фактичних витрат від нормативних відносяться в дебет і кредит відповідних субрахунків відхилень. Таким чином, у центрах витрат обліковуються лише відхилення від норм і нормативів, а фактичні витрати визначаються за формулою (1):

$$З_н + (-)\Delta В = З_ф, \quad (1)$$

де, $В_н$ – витрати нормативні;

$\Delta В$ – відхилення від норм;

$В_ф$ – витрати фактичні.

Тобто кожному переділу відповідають певні центри витрат, для яких використовуються субрахунки: 2311 ЦВ № 1 – перший центр витрат м'ясо-жирового виробництва; субрахунок 2312 ЦВ № 2 – другий

центр витрат м'ясо-жирового виробництва; субрахунок 2313 ЦВ № 3 – центр витрат «виробництво ковбасної продукції»; субрахунок 2314 ЦВ № 4 – центр витрат «виробництво копченостей»; субрахунок 2315 ЦВ № 5 – центр витрат «виробництво м'ясних консервів»; субрахунок 2316 ЦВ № 6 – центр витрат «виробництво м'ясних напівфабрикатів». За кожним переділом може здійснюватися групування витрат та визначення собівартості продукції, якщо використовується напівфабрикатний метод узагальнення витрат, якщо ж безнапівфабрикатний – продукція першого переділу є сировиною для наступного переділу. Так, продукція м'ясо-жирового виробництва м'ясо жиловане, субпродукти, кров, жир, кишкова сировина використовується як сировина для м'ясопереробного виробництва, а також реалізується покупцям.

Для ведення обліку за другим варіантом необхідно впровадити рахунок 29 «Випуск продукції» та відповідні субрахунки: 2911 «Випуск продукції за центром витрат № 1»; 2912 «Випуск продукції за центром витрат № 2»; 2913 «Випуск продукції за центром витрат № 3» тощо, на яких відображатимуться дані щодо випуску продукції за кожним центром витрат. При цьому відхилення від норм списуватимуться на собівартість реалізації готової продукції (відповідні субрахунки 9011 «Собівартість реалізації готової продукції центра витрат № 1»; 9012 «Собівартість реалізації готової продукції центра витрат № 2»; 9013 «Собівартість реалізації готової продукції центра витрат № 3» тощо), що відповідає вимогам національних П(С)БО, а фактичні витрати визначатимуться за формулою 1. Ефективність контролю у разі використання цього варіанта, досягається шляхом порівняння фактичних і нормативних витрат за місцями їх виникнення та центрами групування.

Оскільки групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими роботами, доцільність яких повинна розглядатися керівництвом м'ясопереробного підприємства з точки зору корисності та ефективності додаткової інформації для прийняття управлінських рішень.

Практика м'ясопереробних підприємств свідчить, що переважна їх більшість виробничі витрати та витрати звітного періоду збирає на рахунку 23 «Виробництво» (притаманно для малих та середніх підприємств, частка яких становить 79,9 % від загальної кількості м'ясопереробних підприємств). Така «котлова» організація обліку витрат не дозволяє виявляти відхилення у витрачанні ресурсів, з'ясовувати їх

причини та відповідальних осіб, що призводить до невиправданих витрат, збільшення собівартості м'ясопродукції і, як наслідок, зниження її конкурентоспроможності.

Результати дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку витрат за місцями виникнення та центрами витрат м'ясопереробних підприємств надають можливість визначити основні принципи їх виокремлення:

– кожне місце витрат повинно бути сферою відповідальності керівника бригади, дільниці, відділення, який у межах функціональних обов'язків здійснює контроль витрат та бере участь у їх плануванні;

– кожен центр витрат повинен об'єднувати місця витрат, які мають однорідний характер, що забезпечує виявлення факторів, які впливають на величину витрат і вибір бази їх розподілу за їх носіями. При цьому на кожній виробничій ділянці завантаженість виробничих потужностей повинна бути однорідною (за можливості), для чого необхідна більш глибока деталізація при визначенні місць виникнення витрат м'ясопереробного підприємства;

– усі витрати повинні без будь-яких труднощів списуватися на центри витрат.

При цьому необхідно враховувати, що глибока деталізація центрів витрат впливає на величину тих витрат, які є загальними щодо кількох місць виникнення витрат, тому виникає необхідність їх розподілу. Ступінь деталізації центрів витрат м'ясопереробних підприємств залежить від мети та завдань, визначених керівництвом щодо управління витратами.

Аналіз наукової літератури свідчить про відсутність однозначного трактування поняття «центр відповідальності». Полеміка вчених розгортається навколо тлумачення поняття «центр відповідальності» та його тотожності з поняттям «центр витрат». Група науковців: Ф. Ф. Бутинець [3], С. Ф. Голов [7], В. Б. Івашкевич [9], М. Б. Кулініч [10], М. С. Кузьмина [14] – розглядає центр відповідальності як вид (сферу) діяльності або як господарську діяльність у цілому. Інші вітчизняні та зарубіжні науковці: П. С. Безруких [2], В. М. Гончаров [6], К. Друррі [8], Л. В. Нападовська [19], В. Ф. Палій [24], Ч. Т. Хорнгрен [28] – розглядають центр відповідальності як структурний підрозділ (сегмент) підприємства.

Порівнюючи визначення термінів «центр відповідальності» та «центр витрат», Ю. Ю. Миронова вказує на факт, що і місця виникнення витрат, і центри відповідальності – це структурні одиниці підприємства, тільки виокремлені за різними класифікаційними ознаками. Тобто центр витрат – це структурна одиниця, яка розглядається з точки зору використаних нею ресурсів, а центр відповідальності – це структурна одиниця, яка розглядається з точки зору прав на використання ресурсів, відповідальності та прийняття рішень щодо результатів їх використання [17]. Вказані науковці, трактуючи зміст терміна «центр відповідальності», єдині в думці, що характерною його рисою є відповідальність конкретної посадової особи за контроль витрат та прийняття рішень щодо їх управління і, як результат, досягнення певних показників діяльності. Водночас В. Б. Івашкевич доповнює це визначення, підкреслюючи, що сфера відповідальності є ще й видом діяльності відповідальної особи, яка наділена певними правами та може приймати конкретні рішення і їх реалізовувати [9, с. 163].

Узагальнюючи різні наукові погляди, історію становлення та практичний розвиток системи центрів відповідальності, пропонується таке уточнення цього поняття: структурними підрозділами (декілька підрозділів) з певним ступенем автономності або сфери діяльності, керівник якого несе відповідальність за досягнення поставлених цілей, наділений правами (у межах своєї компетенції) щодо прийняття і реалізації рішень з використання ресурсів для забезпечення діяльності такого центру та відповідає за результати його роботи.

Таке тлумачення повністю відповідає змісту поняття «центр відповідальності», оскільки вказує на його зв'язок із організаційною структурою підприємства, суб'єкта відповідальності (керівник центру) та його повноваження, розширює об'єкти відповідальності (ресурси, результати роботи), доповнюючи їх прийнятими управлінськими рішеннями. Центри відповідальності виокремлюються з метою чіткої організації обліку і контролю витрат як функцій управління, забезпечення персоніфікованої відповідальності за рівнем витрат підприємства. Суть цього процесу полягає у визначенні відхилень витрат від встановлених норм та нормативів, аналізу причин відхилень, виявлення відповідальних осіб та прийняття необхідних управлінських рішень [17].

Формування центрів відповідальності м'ясопереробних підприємств передбачає такі етапи:

– виокремлення центру, вибір та затвердження сфери його відповідальності;

– організація обліку витрат за центрами відповідальності;

– вибір оптимальних показників, які характеризують завдання та відповідальність кожного центру;

– персоніфікація нормативно-облікової документації, що забезпечує даними про результати діяльності конкретного центру відповідальності.

Для виокремлення центрів відповідальності м'ясопереробних підприємств пропонується керуватися таки принципами:

– доцільність створення конкретного центру відповідальності;

– наявність у керівництва центру відповідальності повноважень щодо прийняття рішень у системі управління витратами;

– необхідність контролю за діяльністю структурних підрозділів, технологічними переділами, видами діяльності тощо, які входять до центру відповідальності.

Існує декілька підходів щодо виокремлення центрів відповідальності, проте більшість вітчизняних та зарубіжних науковців пропонують їх формування за організаційною та функціональною ознаками. Так, Л. В. Нападовська визначає ознакою виокремлення виробниче функціонування [19 с. 478] її думку підтримують, В. Я. Фаріон [27] та В. Б. Івашкевич [9, с. 164]. Водночас В.М. Гончаров доповнює функціональну ознаку територіальною та пропонує враховувати технологічну структуру підприємства [6]. Управлінську відповідальність, ознакою якої є повноваження керівника центра відповідальності пропонує використовувати С. В. Білобловський [4, с. 12].

Враховуючи наукові розробки вчених-попередників та організаційно-технологічні особливості виробництва м'ясопродукції, є доцільним виокремлювати центри відповідальності за функціональною ознакою, зокрема: центри відповідальності основного виробництва, допоміжного та обслуговуючого виробництва, матеріально-технічного забезпечення та управління підприємством (рис. 2). Запропонований підхід виокремлення центрів відповідальності забезпечує чітку організацію контролю витрат як функції управління, а також персоніфікацію відповідальності за рівень окремих витрат їх відхилень від встановлених параметрів і прийняття необхідних управлінських рішень. При виокремленні центрів відповідальності м'ясопереробного

підприємства необхідно враховувати динамічний характер виробничої структури та господарських процесів підприємства, тому вони можуть формуватися на певний період з зрізним ступенем деталізації, яка залежить від інформаційних потреб керівництва підприємства про витрати як об'єкти управління.

Таким чином, можна запропонувати типову номенклатуру місць виникнення витрат, центрів витрат та центрів відповідальності м'ясопереробного підприємства з урахуванням особливостей організаційної структури та технології виробництва. Така номенклатура вбудовується в комп'ютерну інформаційну систему м'ясопереробного підприємства завдяки системі кодування, яка заноситься в єдину базу даних нормативно-довідкової інформації підприємства та забезпечує організацію аналітичного обліку витрат. Код представляє собою шестизначне число, перша цифра якого вказує на функціональну ознаку центра відповідальності, друга – на технологічний переділ, третя і четверта – на центр витрат та його керівника, п'ята та шоста – на місце виникнення витрат. Таким чином, код 316161 вказує, що це основне виробництво (3), а саме м'ясо-жирове виробництво (1), цех забою та первинної обробки продуктів забою худоби.

Облік витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства передбачає формування облікової системи, в межах якої забезпечується реєстрація, відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати, що дозволяє здійснювати внутрішньогосподарський контроль витрат, приймати управлінські рішення, оцінювати результати діяльність відповідальних осіб кожного центру.

Облікові дані про витрати за центрами відповідальності – це інформаційна база управління, яка ґрунтується на індивідуальній відповідальності керівників за витрати, умови впливу на них у межах своєї компетенції. З урахуванням теоретичних напрацювань науковців та практики м'ясопереробних підприємств, пропонуються такі принципи організації обліку витрат за центрами відповідальності:

– самостійність. Надання керівнику центра відповідальності широких повноважень шляхом децентралізації прав та відповідальності щодо прийняття управлінських рішень. Тобто децентралізація системи управління витратами м'ясопереробного підприємства передбачає делегування відповідальності керівнику центру в частині їх планування та контролю. При цьому керівник у межах своїх повноважень має право приймати рішення без узгодження з вищим керівництвом, що підвищує оперативність цих рішень сприяє чіткому визначенню рівнів управління витратами відповідно до всіх сегментів підприємства;

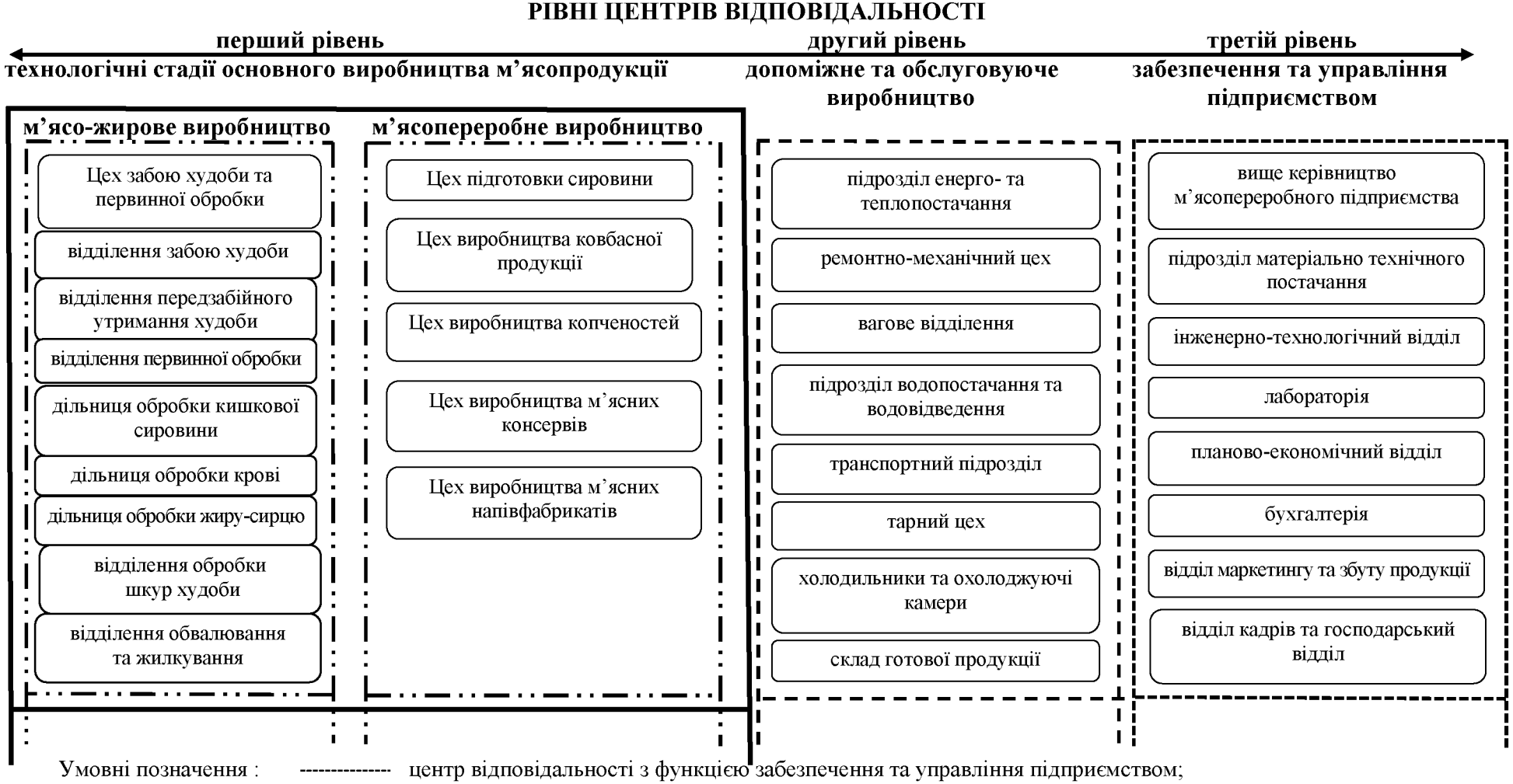


Рис. 2. Організація облікового процесу м'ясопереробного підприємства за центрами відповідальност (за функціональною ознакою)

– конкретизація. Передбачає чітке визначення складу витрат, які контролює та за які відповідає керівник центру відповідальності. Сутність цього принципу базується на твердженні, що відповідальність керівника обмежується витратами тільки керованого ним центру;

– системність. Передбачає дослідження економічних явищ і процесів як складних систем з функціонально-структурною будовою елементів взаємозв'язку і взаємообумовленості їх складових. Тобто під системним обліком витрат розуміють сукупність наукових методів і практичних прийомів розв'язання складних економічних проблем шляхом використання категорій системи як єдності взаємопов'язаних елементів, які спільно діють для досягнення єдиної мети;

– відповідність. Формування інформаційного забезпечення відповідає потребам управління витратами (нормативна база, релевантний документооборот, програмні продукти, технічне забезпечення).

Дотримання визначених принципів підвищить ефективність організації обліку та внутрішньогосподарському контролю витрат, процесу калькулювання собівартості продукції, забезпечить отримання інформації, необхідної для управління витратами.

Система обліку за центрами відповідальності м'ясопереробних підприємств забезпечується відповідною системою внутрішньої звітності, яка передбачає звітування кожного центру відповідальності про результати його роботи за окремі звітні періоди. Внутрішня звітність являє собою систему взаємозв'язаних показників, які характеризують результати діяльності центрів відповідальності за визначений проміжок часу [308, с. 277].

Питання структури, змісту та принципів формування внутрішньої звітності центрів відповідальності досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені: Т. П Карпова [12, с. 97], М. С. Кузьміна [14, с. 211], Є. В. Мних [18, с. 238], Л. В. Нападовська [19, с. 481] та інші науковці. Для того щоб надавати вичерпну, різнобічну та достовірну інформацію про витрати, внутрішня звітність повинна мати системний характер, при цьому склад, строки та періодичність її подання м'ясопереробне підприємство встановлює самостійно, враховуючи функціональні особливості центру відповідальності. Доцільним є уникнення такої структурної побудови внутрішньої звітності, коли оперативна інформація дублюється на різних рівнях центра відповідальності. Так, базовий рівень центра відповідальності (місця виникнення витрат) передбачає формування поточної інформації про прямі витрати за їх

елементами. На цьому рівні здійснюється контроль витрачання матеріальних, трудових ресурсів, відповідно до встановлених норм та нормативів, з метою подальшої оцінки фактичного досягнення показників, аналізу причин виникнення відхилень фактичних витрат від запланованих, встановлення відповідальних осіб. На середньому рівні (центри витрат) формується узагальнена інформація, яка базується на базовому рівні і використовується для прийняття короткострокових, по суті, управлінських рішень. Вищий рівень (керівник центру відповідальності) передбачає отримання інформації для загальної оцінки рівня витрат на основі аналізу відхилень від встановлених нормативів, організації контролю зі зворотнім зв'язком, ухвалення та оцінювання виконання управлінських рішень. Таким чином, чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники центру відповідальності і, навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою.

Таким чином, структура звітного документа центра відповідальності передбачає, що перший розділ звіту містить інформацію про прямі витрати за місцями їх виникнення, при цьому здійснюється узагальнення за елементами витрат, вказуються причини відхилень витрат і відповідальні особи. У другому розділі передбачається узагальнення інформації за центром витрат та його структурними елементами (відділеннями, дільницями, бригадами) з врахуванням загальновиробничих витрати. Показники цього розділу дають змогу оцінити фактичні витрати, їх відхилення від нормативних, дозволяють аналізувати оперативність та якість прийнятих управлінських рішень керівниками центрів витрат стосовно економного витрачання ресурсів та додержання нормативного обсягу виробничих витрат. Показники третього розділу є підґрунтям для прийняття рішень керівником центра відповідальності. Запропонована структура Звіту про витрати виробничого центра відповідальності м'ясопереробного підприємства забезпечить інформаційну підтримку управлінських рішень на рівнях управління витратами.

Таким чином, виокремлення центрів відповідальності сприяє децентралізації управління витратами м'ясопереробного підприємства, оцінці роботи керівників структурних підрозділів, посиленню відповідальності та мотивації працівників за результати та якість роботи, водночас сприяє виявленню резервів економії ресурсів, зниження собівартості продукції, а отже, підвищенню її конкурентоспроможності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – К: Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.

2. Безруких П. С. Учёт и калькулирование себестоимости продукции / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 2005. – 320 с.

3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

4. Білобловський С. В. Модель бюджетування операційних витрат на підприємстві (на прикладі автотранспортного підприємства) (Частина 1) / С. В. Білобловський // Економіка, Фінанси, Право. – 2004. – № 8. – С. 7–15.

5. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / [Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др.]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.

6. Внутрішній економічний механізм підприємства: навчальний посібник / [В. М. Гончаров, Н. В. Касьянова, Н. В. Вецепура, Д. В. Солоха та ін.]. – Донецьк: СПД Купріянов В.С., 2007. – 284 с.

7. Фінансовий облік: [підручник] / С. Ф. Голов, Н. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.

8. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник] / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.

9. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: [учебник для вузов] / В. Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.

10. Кулініч М. Б. Процеси формування собівартості продукції : [монографія] / М. Б. Кулинич. – Луцьк: РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2006. – 204 с.

11. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

12. Карпова Т. П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – [2-е изд., перер. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

13. Корнієнко Ю. Ю. Удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у комплексних виробництвах: дис. канд. наук. / Ю. Ю. Корнієнко; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. – Луганск, 2002.

14. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: [учебное пособие] /

М. С. Кузьмина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: КНОРУС, 2012. – 256 с.

15. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 128 с.

16. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. – 200 с.

17. Миронова Ю. Ю. Облік витрат за «центрами відповідальності» та «центрами витрат» на підприємстві [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Миронова. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/natural/.

18. Контроль в системі інноваційного менеджменту підприємств: монографія / [Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2001. – 425 с.

19. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [підручник] / Л. В. Нападовська. – К., 2004. – 544 с.

20. Николаева С. А. Управленческий учет : [учеб. пособие] / С. А. Николаева. – М. : ИПБ России ИПБ-БИНФА, 2002. – 176 с.

21. Пушкар М. С. Розробка систем обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 198 с.

22. Пушкар М. С. Контроллінг – інформаційна система стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

23. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: [монографія] / Г. О. Партін. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.

24. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статика, 1987. – 280 с.

25. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємництві / В. В. Сопко. – К.: Техніка, 2002. – 267 с.

26. Україна в цифрах 2014. Статистичний збірник / за редакцією О. Г. Осауленка // Державна служба статистики України, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

27. Фаріон В. Я. Облік витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості: дис. канд.

екон. наук 08.00.09 / В. Я. Фаріон, Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2011. – 142 с.

28. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер; [пер. с англ.]. – СПб., 2005. – 1008 с.

29. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: [навч. посібник] / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

30. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.

31. Шляхов Є. В. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в управлінні хлібопекарними підприємствами: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Є. В. Шляхов, Одеський державний економічний університет. – 2007. – 142 с.

32. Ягмур К. А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях [Електронний ресурс] / К. А. Ягмур. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/natural/..

Я. О. Остапенко,
к.е.н., доцент кафедри статистики

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Запровадження і розвиток ринкових відносин в Україні, зростання туристичного сектора економіки вимагають інтенсивного розвитку індустрії готельного господарства, що супроводжуються широким використанням досягнень науки і техніки, покращенням якості обслуговування, модернізацією обслуговуючих систем готелю, підвищенням продуктивності та урізноманітненням праці персоналу, а також витрат підприємств готельного господарства, пов'язаних з наданням готельних послуг.

Належне функціонування вказаних підприємств може бути реалізоване тільки шляхом узгодженої діяльності всіх підрозділів систем управління, починаючи з провадження маркетингової політики і закінчуючи складанням усієї регламентованої та внутрішньої звітності для потреб суб'єктів управління. Ця вимога може бути виконана шляхом комплексного підходу до організації системи бухгалтерського обліку підприємства, яка була б здатна формувати достовірну, повну та аналітичну інформацію про величину доходів і витрат підприємства готельного господарства, що дозволяє контролювати рівень його рентабельності, впроваджувати та ефективно реалізовувати маркетингову політику, встановлювати рівень використання матеріальних, природних, енергетичних ресурсів таким підприємством.

Вивчення практики діяльності підприємств готельного господарства дозволило виявити, що системи управління діяльністю таких підприємств базуються на неоперативній інформації про рівень доходів і витрат, що не дозволяє оперативно реагувати на зниження рівня доходів, перевитрати на певних ділянках господарської діяльності, перевитрати енергоресурсів. Крім того, в підприємства стикаються з неможливістю порівняти доходи і витрати за окремим гостем, групами гостей (за умови корпоративного розміщення), окремим корпоративним клієнтом (за умови постійного абонентського обслуговування, розміщення клієнтів від одного підприємства чи групи підприємств).

Все це, на нашу думку, пов'язане з:

а) недосконалою організацією системи бухгалтерського обліку на підприємствах готельного господарства;

б) недоліками системи документування господарських операцій, пов'язаних наданням готельних послуг та використанням для цього відповідних економічних ресурсів;

в) неврахуванням особливостей організаційної структури підрозділів, що надають основні та додаткові готельні послуги, при побудові системи рахунків аналітичного обліку доходів і витрат;

г) не розробленістю системи внутрішньої звітності підприємств готельного господарства відповідно до інформаційних запитів системи управління.

Крім того, виявлено недоліки в організаційних спрямуваннях бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств готельного господарства:

– тривалість процесу надання готельної послуги у часі та розірваність цього процесу з остаточним (або попереднім) розрахунком за послуги;

– необхідність аналітичного поділу господарських операцій з надання готельних послуг за видами діяльності підприємства готельного господарства та основними видами підрозділів, задіяних у процесі такого надання;

– неврахування в бухгалтерському обліку обсягів надання готельних послуг у звітному періоді за умов тривалості такого надання в різних періодах;

– складність врахування витрат обслуговуючих підрозділів у процесі надання готельних послуг з огляду на складність організаційної структури готелю, зокрема витрат у вигляді вартості енергоносіїв у процесі їх використання різними підрозділами.

Дослідженням питань організації бухгалтерського обліку, а також формування облікової політики підприємств, зокрема щодо доходів і витрат, займалися О. П. Войналович [1], В. А. Дерій [2], П. Є. Житний [3], М. П. Кондраков [4], Т. І. Корнєєва [5], Л. Г. Ловінська [6], В. М. Пархоменко [7, 8], М. С. Пушкар [9], Н. В. Рассулова [10], Ю. Б. Слободяник [11], М. Т. Щирба [12] та ін.

Принципові засади формування облікової інформації в Україні регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [13]. Законом надано великі повноваження

керівництву підприємства щодо розробки системи організації та ведення бухгалтерського обліку. Визначена варіативність вимог чинного законодавства обумовила необхідність обґрунтування та формування облікової політики підприємства, зокрема, велика самостійність встановлена для обліку витрат, що надає можливість адаптувати порядок використання елементів методу бухгалтерського обліку для відображення витрат з урахуванням галузевої специфіки підприємства.

Організацію обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства, а також калькулювання собівартості готельних послуг слід проводити у такі етапи:

Етап І. Формулювання цілей організації системи бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства з урахуванням галузевих особливостей діяльності такого підприємства, запитів системи управління підприємством, а також з урахуванням особливостей податкового законодавства у цьому секторі економіки. Це дозволить системно підходити до упорядкування застосування елементів методу бухгалтерського обліку при відображенні доходів і витрат підприємства готельного господарства, а також калькулювання собівартості готельних послуг, формувати інформацію про них, яка б відповідала інформаційним запитам системи управління.

Етап ІІ. Визначення основних видів доходів і витрат підприємства готельного господарства, закріплення їх номенклатури відповідно до видів та напрямів його діяльності, встановлення основних об’єктів їх бухгалтерського обліку з урахуванням місць виникнення витрат, номенклатури основних та додаткових готельних послуг. Це уможливить раціональну до застосування систему рахунків синтетичного та аналітичного обліку таких доходів і витрат, дозволить більш обґрунтовано формувати собівартість кожного виду готельних послуг, створить можливості для якомога повнішого дотримання принципу відповідності та нарахування доходів і витрат, дозволить враховувати надання послуг обслуговуючими підрозділами як для цілей діяльності підприємства готельного господарства, так і стороннім особам.

Етап ІІІ. Формулювання критеріїв визнання доходів і витрат підприємства готельного господарства, порядку їх вартісного вимірювання. На цьому етапі закладається методологічна основа виникнення доходів і витрат як об’єктів бухгалтерського обліку, визначається часовий фактор їх визнання, обґрунтовуються риси таких витрат і доходів для їх правильного віднесення на ті чи інші синтетичні й

аналітичні рахунки бухгалтерського обліку і, відповідно, для формування достатньо аналітичної інформації про доходи і витрати підприємства готельного господарства з урахуванням інформаційних запитів системи управління.

Етап IV. Вибір об'єктів первинного спостереження та розробка спеціальних форм первинних документів підприємства готельного господарства, які б враховували специфіку його діяльності, галузеві особливості, організаційну структуру, а також аналітичні розрізи формування інформації про доходи і витрати підприємства, відображали суттєву інформацію про об'єкти виникнення витрат і доходів такого підприємства, формування собівартості готельних послуг, а також розробка графіка документообігу та обробки облікової інформації про доходи і витрати, а також обсяги діяльності, які зумовлюють величину доходів і витрат підприємства готельного господарства.

Етап V. Вибір та упорядкування порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства готельного господарства, визначення порядку калькулювання собівартості основних та додаткових готельних послуг. На цьому етапі відбуваються процедури організації бухгалтерського обліку доходів і витрат, що сприяє закріпленню однозначного порядку його ведення всіма виконавцями облікових процедур, дозволяє спрогнозувати вплив обраних варіативних вимог бухгалтерського обліку на величину фінансового результату та на зміни показника рентабельності підприємства готельного господарства. Крім того, затвердження єдиних вимог до порядку відображення доходів і витрат полегшує проведення контролю на такому підприємстві, оскільки відображатиме правильну модель ведення бухгалтерського обліку вказаних вище об'єктів.

Етап VI. Формування системи синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів і витрат підприємства готельного господарства, на основі використання яких можна отримати інформацію про доходи і витрати за такими аналітичними розрізами: за місцями виникнення, об'єктами доходів і витрат, видами готельних послуг (категоріями номерного фонду, видами додаткових послуг). Крім того, на цьому етапі організації бухгалтерського обліку слід також сформувати систему регістрів бухгалтерського обліку (шляхом затвердження стандартизованих форм, розробки вказаних форм у комп'ютерній інформаційній системі підприємства,

опис алгоритму систематизації та узагальнення відповідних облікових даних).

Етап VII. Створення системи внутрішньої звітності про величину доходів та витрат підприємства готельного господарства, структуру собівартості готельних послуг відповідно до інформаційних запитів систем управління. На цьому етапі відбувається розробка самих форм звітності (шляхом модифікації та доповнення стандартизованих форм, розробки вказаних форм у комп'ютерній інформаційній системі підприємства, опису алгоритму узагальнення відповідних облікових даних за статтями форм внутрішньої звітності), визначення змісту кожної з форм, затвердження графіка складання та подання форм внутрішньої звітності. Це надає можливість більш результативно проводити внутрішній контроль доходів і витрат підприємства готельного господарства, формувати дані про величину та структуру собівартості основних і додаткових готельних послуг, рівень енергоспоживання, оперативно отримувати інформацію про зміну показників доходів і витрат для цілей управління рентабельністю діяльності підприємства готельного господарства.

Господарська діяльність кожного підприємства під час виробництва будь-якого продукту або в процесі виконання робіт чи надання послуг пов'язана з понесенням різного роду витрат, різноманіття яких обумовлене перш за все галузевими особливостями господарської діяльності такого підприємства, та, у свою чергу, впливає на порядок формування собівартості готової продукції або відповідних робіт чи послуг.

Облік витрат підприємств готельного господарства на надання готельних послуг і розрахунок їх собівартості мають бути організовані так, щоб була можливість постійного проведення аналізу і контролю за змінами собівартості в цілому і в розмірі формуючих її витрат. Для цього вважаємо за доцільне вести облік витрат на надання як основних, так і додаткових готельних послуг за елементами та статтями калькуляції, а також доцільно проводити зведення обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг за періодами та напрямами основної діяльності підприємства готельного господарства.

За результатами дослідження під час калькулювання собівартості готельних послуг, на підприємствах готельного господарства

пропонуємо враховувати такі аспекти обліку витрат за статтями калькуляції:

1. Визначення собівартості готельних послуг потребує обґрунтування об'єктів калькулювання. Залежно від особливостей готельних послуг об'єктами калькулювання можуть бути: один вид або підвид послуг (з урахуванням існуючої на підприємстві готельного господарства номенклатурної деталізації послуг та готової продукції); одиниця готельної послуги (залежно від виду послуг – ліжко-день, стандартна послуга, одиниця спожитих благ) за окремими процесами надання готельних послуг (стадіями та/або переділами).

2. Під час обліку витрат на надання готельних послуг необхідно враховувати вплив сезонності господарської діяльності підприємств готельного господарства та її вплив на скорочення змінних витрат, пов'язаних з безпосереднім наданням послуг, та водночас збереження накладних та постійних витрат діяльності підприємства готельного господарства.

3. При формуванні номенклатури калькуляційних статей необхідно зважити на питому вагу окремої статті в загальній структурі собівартості готельних послуг. У випадку, коли питома вага статті є незначною у собівартості, витрати за цією статтею доцільно перенести до складу іншої статті, більш узагальненої.

4. Номенклатура комплексних статей повинна відповідати вимогам аналітичності, забезпечити можливість здійснення контролю прогнозних розрахунків та пошуку резервів зниження собівартості готельних послуг.

Вибір варіантів та організаційно-методичних положень побудови обліку витрат здійснюється на розсуд підприємства, проте така система повинна повною мірою задовольняти інформаційні запити користувачів облікової інформації щодо величини витрат і структури собівартості та базуватися на повній ув'язці даних первинного обліку з фінансовими показниками діяльності. Вибір варіанта обліку витрат на надання готельних послуг тісно пов'язаний з характеристиками готельних послуг як об'єктом витрат. На жаль, на багатьох підприємствах готельного господарства формування та розкриття положень облікової політики щодо витрат, вартісного вимірювання об'єктів обліку, узгодження обліково-інформаційного забезпечення процесів планування та бюджетування не займає чільне місце у системі регламентації на підприємстві, що негативно впливає на функціонування таких

підприємств в умовах конкурентного середовища. Тому пропонуємо на підприємстві готельного господарства приймати Положення про калькулювання собівартості готельних послуг, яке доцільно затверджувати як додаток до Положення про облікову політику підприємства, що дозволить узгодити діяльність структурних підрозділів підприємства готельного господарства, полегшить процес калькулювання собівартості основних та додаткових готельних послуг.

З урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств готельного господарства (поєднання підприємствами готельного господарства різних видів діяльності; використання елементів електронної комерції; диференціація витрат та доходів за типами та складовими пакетів готельних послуг; активне впровадження енергозбереження), а також на основі врахування управлінських запитів щодо контролю показників витрат підприємства визначено такі організаційно-методичні положення щодо обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг:

1. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні на основі врахування впливу на їх величину обсягу надання готельних послуг:

– постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування й управління процесом надання готельних послуг, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу надання таких послуг;

– змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування й управління процесом надання готельних послуг, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

2. З урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства визначено перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат (табл. 1).

3. Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на собівартість готельних послуг здійснюється у такому порядку:

– змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат (умовну одиницю наданих готельних послуг – ліжко-днів) з використанням бази розподілу (планових цін на ліжко-місце з урахуванням сезонних коефіцієнтів та, відповідно, до категорії номерів розміщення) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

– постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (умовну одиницю наданих готельних послуг – ліжко-днів) з використанням бази розподілу (планових цін на ліжко-місце з урахуванням сезонних коефіцієнтів та, відповідно, до категорії номерів розміщення) при нормальній потужності.

Таблиця 1

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат

Елемент витрат	Стаття витрат	Ознака постійності величини витрат
Амортизація	Амортизація основних засобів	Постійні
	Амортизація інших необоротних активів	Постійні
	Амортизація нематеріальних активів	Постійні
Матеріальні витрати	Спожиті енергоносії	Постійні
	Витрати бланків та іншої друкованої продукції	Змінні
	Витрати інших матеріалів	Постійні
Оплата праці	Оклади й тарифи обслуговуючого побутового персоналу	Змінні
	Оклади й тарифи обслуговуючого адміністративного персоналу	Постійні
	Відпускні обслуговуючого побутового персоналу	Змінні
	Відпускні обслуговуючого адміністративного персоналу	Постійні
	Інші виплати обслуговуючому побутовому персоналу	Змінні
	Інші виплати обслуговуючому адміністративному персоналу	Постійні
	Компенсаційні виплати обслуговуючому побутового персоналу	Змінні
	Компенсаційні виплати обслуговуючому адміністративному персоналу	Постійні
	Витрати на оплату перших п'яти днів непрацездатності	_
Відрахування на соціальні заходи	Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від фонду оплати праці обслуговуючого побутового персоналу	Змінні
	Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від фонду оплати праці обслуговуючого адміністративного персоналу	Постійні
Інші витрати	Витрати на навчання та підготовку персоналу	_
	Витрати на охорону праці	_
	Послуги власних підрозділів	Змінні
	Витрати на поточний ремонт	_

Джерело: Розроблено автором.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованих готельних послуг у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Документування розподілу загальновиробничих витрат здійснюється на основі запропонованої Форми СВ-1 «Розподіл загальновиробничих витрат за ___ місяць 20___ року». За результатами розподілу, складаються кореспонденції рахунків:

– Д 231.А К 91 – списано розподілені загальновиробничі витрати на собівартість готельних послуг розміщення у номерах категорії А;

– Д 903 К 91 – списано нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість реалізованих у звітному періоді готельних послуг,

де А – шифр аналітичного рахунку (за видами обслуговуючих підрозділів) до субрахунку 231 «Основне виробництво».

4. Облік витрат на надання основних готельних послуг (послуг з розміщення) ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» та накопичується протягом звітного місяця у відомості виробничих витрат за кожним підрозділом (за допомогою шифрів рахунків аналітичного обліку).

Документування процесу розподілу витрат на собівартість готельних послуг за категоріями номерного фонду здійснюється на основі Форми СВ-2 «Розрахунок витрат на надання основних послуг з розміщення за ___ місяць 20___ року».

5. Облік витрат на утримання та функціонування обслуговуючих підрозділів ведеться на субрахунку 232 «Обслуговуюче виробництво» та накопичується протягом звітного місяця у відомості виробничих витрат за кожним підрозділом (за допомогою шифрів рахунків аналітичного обліку).

У кінці звітного місяця складається звіт за формою ГП-3 «Звіт про обсяги наданих додаткових готельних послуг», на основі якого здійснюється списання витрат обслуговуючих підрозділів на собівартість готельних послуг з використанням такого порядку розрахунків:

1. Віднесення витрат окремого обслуговуючого підрозділу на собівартість створених готельних послуг з розміщення відбувається в кінці звітного місяця пропорційно до обсягів наданих клієнтам послуг за категоріями номерів.

2. Пропорційне віднесення витрат на утримання обслуговуючих підрозділів здійснюється на основі розрахунку коефіцієнта розподілу витрат обслуговуючих виробництв.

За результатами розподілу, складаються кореспонденції рахунків:

– Д 231.А К 232.Б – списано витрати обслуговуючого підрозділу Б на собівартість готельних послуг розміщення у номерах категорії А;

– Д 903 К 232.Б – списано витрати обслуговуючого підрозділу Б як собівартість реалізованих стороннім особам додаткових готельних послуг,

де А – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 231 «Основне виробництво»), Б – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 232 «Обслуговуюче виробництво».

6. Калькулювання собівартості основних готельних послуг з розміщення здійснюється на підставі облікових даних про фактичну величину прямих витрат, розподілених витрат обслуговуючих підрозділів, розподілених загальновиробничих витрат.

Документування процесу калькулювання собівартості основних готельних послуг з розміщення здійснюється з використанням форми СВ-3 «Калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення».

7. На підприємстві визначено перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості готельних послуг.

У кінці звітного місяця складається калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення за формою СВ-3 «Калькуляція собівартості основних готельних послуг з розміщення», на основі якого здійснюється розрахунок:

а) величини витрат на надання послуг з розміщення у номерному фонді кожної категорії;

б) величини витрат на надання одиниці послуг з розміщення у номерному фонді кожної категорії – ліжко-місце.

За результатами калькулювання, складаються кореспонденції рахунків:

– Д 903.А К 231.А – відображено собівартість наданих у звітному періоді готельних послуг з розміщення у номерах категорії А,

де А – шифр аналітичного рахунку до субрахунку 231 «Основне виробництво».

Доходи підприємств готельного господарства досить різноманітні і можуть включати доходи від:

– надання послуг магазинів, що знаходяться на території готелю;

– надання послуг підрозділів побутового обслуговування;

– надання послуг пасажирських перевезень;

– надання послуг екскурсійної діяльності, бізнес-центрів, комунікаційних послуг;

– надання послуг користування територією підприємства готельного господарства;

– надання послуг оренди та інших.

Проблема бухгалтерського обліку доходів підприємства готельного господарства пов'язана з тим, що існуючі в Україні методики такого бухгалтерського відображення не адаптовані до галузевих особливостей діяльності зазначених підприємств та сучасного рівня розвитку систем електронної комерції, а також актуального в нинішній час туристичного посередництва.

Відповідно до П(С)БО 15 «Доходи» доходи, пов'язані з наданням послуг, визнаються за ступенем завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Проте вказаний результат може бути оцінений лише за таких умов:

– можливість достовірної оцінки отриманого доходу;

– ймовірність отримання економічних вигід від надання послуг;

– можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

– можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення [14].

Оцінка ступеня завершеності операцій за вже наданими готельними послугами відбувається, відповідно до вимог П(С)БО 15 «Доходи», шляхом:

– вивчення виконаної роботи;

– визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, загальним обсягом послуг, які повинні бути надані;

– визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Слід зауважити, що варіативність вимог вказаного вище нормативного документа щодо порядку визнання доходів від надання послуг є базисом для формування положень облікової політики підприємства готельного господарства.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг залежно від видів послуг:

а) дохід від надання послуги з розміщення визначається в момент передачі рахунка (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих готельних послуг. Якщо послуги з розміщення надаються протягом проміжку часу, що припадає на різні звітні періоди, доходи визнаються у такому порядку:

1) доходи від наданих послуг з розміщення, що припадають на перший звітний період, визнаються в останній календарний день такого звітного періоду відповідно до фактичного обсягу наданих за цей період послуг;

2) доходи від наданих послуг з розміщення, що припадають на другий звітний період, визнаються в момент передачі рахунка (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих готельних послуг відповідно до фактичного обсягу наданих за цей період послуг (тобто за вирахуванням обсягів послуг, що припадають на попередній звітний період);

б) дохід від надання послуги з харчування визначається в момент передачі рахунка (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю (у випадку включення вартості харчування в загальну вартість проживання) та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих готельних послуг або в момент отримання фактичної оплати від клієнта (у випадку окремої готівкової оплати ним харчування в підрозділі ресторанного господарства);

в) дохід від надання додаткових готельних послуг визначається в момент передачі рахунка (invoice) за формою № 4-г клієнту готелю (у випадку включення вартості додаткових готельних послуг у загальну вартість проживання) та проставлення ним особистого підпису про згоду з обсягами наданих додаткових готельних послуг або в момент отримання фактичної оплати від клієнта (у випадку окремої готівкової оплати ним вартості додаткових готельних послуг).

Вважаємо за доцільне застосовувати для відображення доходів підприємств готельного господарства такі субрахунки:

– 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (для відображення доходу від реалізації готової продукції підрозділів ресторанного господарства);

– 702 «Дохід від реалізації товарів» (для відображення доходу від реалізації товарів кафе/бару, міні-барі номеру, сувенірних магазинів);

– 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

До субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» слід відкривати рахунки аналітичного обліку І рівня, що демонструють доходи від основних готельних послуг (7031 «Доходи від реалізації основних готельних послуг») та доходи від додаткових готельних послуг (7032 «Доходи від реалізації додаткових готельних послуг»).

Причому до першого з вказаних аналітичних рахунків доцільно відкривати рахунки аналітичного обліку ІІ рівня, зокрема, які б враховували наявність ліжко-днів, готельні послуги за якими фактично надані, проте готельний рахунок клієнтом ще не підписаний:

– 70311 «Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими виставлено»;

– 70312 «Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими не виставлено».

Причому до аналітичного рахунку 7032 «Доходи від реалізації додаткових готельних послуг» доцільно відкривати рахунки аналітичного обліку ІІ рівня, які б враховували наявність численних структурних підрозділів обслуговуючих виробництв та нумерувати їх наскрізним порядком 7032Х «Доходи від реалізації послуг підрозділу …», де Х – номер структурного підрозділу відповідно до Положення про облікову політику підприємства готельного господарства, а «…» – його найменування відповідно до організаційної структури підприємства готельного господарства.

У випадку застосування акційних пропозицій та реалізації політики лояльності до постійних клієнтів, сума знижки, що надається на вартість номера, відображається за дебетом рахунку 704 «Вирахування з доходу» та в цілому знижує показник чистого доходу, отриманого в звітному періоді від реалізації товарів, робіт, послуг, що враховано у наведеному нижче порядку відображення доходів від реалізації готельних послуг.

Згідно з п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України [15] об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України. У цьому випадку постачання готельних послуг, продукції підрозділів ресторанного господарства, а також товарів, реалізацію

яких підприємство готельного господарства здійснює для забезпечення потреб клієнтів, є об'єктом оподаткування ПДВ. Це означає, що з урахуванням вимог ст. 187 Податкового кодексу України [15] підприємство готельного господарства нараховує податкові зобов'язання з ПДВ.

Відповідно до п. 268.1 ст. 268 Податкового кодексу України [15] туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету, причому платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Оскільки туристичний збір відноситься до місцевих податків та зборів, ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка до бази справляння збору (пп. 268.3.1 п. 268.3 ст. 268 Податкового кодексу України [15]), якою є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в готелях, кемпінгах, мотелях, гуртожитках для приїжджих та інших закладах готельного типу, санаторно-курортних закладах. Причому до вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (ввіз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду (пп. 268.4.2 п. 268.4 ст. 268 Податкового кодексу України [15]).

Підприємства готельного господарства, які в цьому випадку є податковими агентами, справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Необхідність врахування вимог чинного податкового законодавства щодо оподаткування операцій з надання готельних послуг податком на додану вартість та туристичним збором, обумовили включення відповідних господарських операцій до обґрунтованої нижче методики бухгалтерського обліку доходів від надання готельних послуг.

На основі врахування практики попередньої оплати надання готельних послуг у вітчизняних підприємствах готельного господарства в таблиці 2 розглянуто відповідний порядок відображення господарських операцій підприємства готельного господарства, пов'язаних з отриманням доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на один звітний період) (табл. 2).

Таблиця 2

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на один звітний період)

№ з/п	Зміст господарської операції	Підходи до оцінки операції	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Попередня оплата (за формами оплати)				
1.	Отримано попередню оплату за надання послуг з розміщення	Виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та планової кількості днів проживання		
1.1.	– готівкою		301	681
1.2.	– оплатою на поточний рахунок		311	681
1.3.	– оплатою за допомогою банківської платіжної картки		331	681
			333	331
			92	331
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Виходячи з діючої ставки ПДВ та суми попередньої оплати з ПДВ у оп. 1	643	641
Надання готельних послуг				
3.	Виставлено рахунок споживаючих послуг з розміщення	Виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та фактичної кількості днів проживання	*361*	*70311*
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ та туристичного збору	Виходячи з діючої ставки ПДВ та суми поставки послуг з ПДВ у оп. 3 з урахуванням суми податкових зобов'язань, визнаних у оп. 2	*70311*	*643*
		Добуток суми отриманого доходу (оп. 3) за вирахуванням ПДВ на ставку туристичного збору, що визначена місцевими органами	*70311*	*641тз*
5.	Надано знижку на надані готельні послуги	Виходячи з фактичної величини знижки та відповідної величини ПДВ і туристичного збору (сторно)	704 704 704	361 641 641тз
6.	Відображено собівартість наданих у звітному періоді готельних послуг з розміщення у номерах категорії А	Розраховується в кінці звітного періоду на основі фактичних даних про собівартість готельних послуг після розподілу витрат згідно із запропонованим у п. 2.2 порядком	*903А*	*231А*

Продовження таблиці

7.	Закрито розрахунки за отриманими авансами у сумі попередньої оплати	Див. оп. 1	681	361
8.	Отримано остаточний розрахунок за їх видами (див. оп. 1)	Різниця між величиною фактичної поставки та сумою попередньої оплати	301, 311, 331	361

Примітка: складено автором

– літерою А позначено категорію номерного фонду;

– курсивом виділено кореспонденцію рахунків, удосконалену автором за результатами дослідження.

Таким чином, з урахуванням вимог чинного податкового законодавства відбувається визнання податкового зобов'язання з ПДВ під час отримання попередньої оплати, проте визнання доходів відбувається пізніше відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід». Слід звернути увагу, що згідно з обґрунтованим нами порядком весь дохід зараховується на спеціальний аналітичний рахунок до субрахунку 703 (70311 «Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими виставлено»), що демонструє повноту надання послуг, відповідно до визнаного доходу, та остаточного закриття розрахунків за цим замовленням.

Більш складним випадком визнання доходів підприємств готельного господарства від надання готельних послуг з розміщення є випадок, коли клієнт перебуває в готелі протягом періоду, що відноситься на два звітні періоди діяльності підприємства відповідно до вимог ведення бухгалтерського та податкового обліку. У цьому разі фактично витрати на розміщення клієнта понесені як у частині прямих витрат, так і в частині загальновиробничих, проте надання послуг завершиться лише в звітному періоді. У цьому контексті вважаємо за потрібне визнання доходів від надання послуг з розміщення у два етапи відповідно до фактичних обсягів надання послуг.

Відповідно до п. 20 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 «Дохід» «якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду» [16]. Крім того, вказаний стандарт визначає чіткі умови, за яких результат операції може бути попередньо оцінений достовірно:

«а) можна достовірно оцінити суму доходу;

б) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;

в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду;

г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення» [16].

Згідно з так званим методом відсотка завершеності, який передбачає визнання доходу шляхом посилання на ступінь завершеності операції, «дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються послуги».

Підприємство готельного господарства може здійснити достовірну попередню оцінку доходу після погодження з клієнтом взаємних прав стосовно готельної послуги, компенсації, наданої в обмін на послуги, та способу і строків розрахунків.

З урахуванням вимог вказаного вище стандарту, ступінь завершеності надання готельної послуги слід здійснювати на основі такого методу, як огляд виконаної роботи.

Тобто фактичне надання готельної послуги та достовірна оцінка відповідних доходів і витрат, а також підтвердження клієнтом готелю згоди із виставленим проміжним рахунком та готовності його оплатити є підставою для визнання доходів звітного періоду обсягом фактично наданих готельних послуг та відображення відповідної величини витрат.

У таблиці 3 розглянуто відповідний порядок відображення господарських операцій підприємства готельного господарства, пов'язаних з отриманням доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на два звітні періоди) (табл. 3).

Отже, згідно з описаним у таблиці 3 весь дохід поділяється на дві частини:

а) перша частина складається з доходу за обсяги готельних послуг з розміщення (ліжко-днів), спожитих в одному першому звітному періоді, на який припадає перебування клієнта у готелі;

б) друга частина складається з доходу за обсяги готельних послуг з розміщення (ліжко-днів), спожитих у другому звітному періоді, на який припадає перебування клієнта у готелі.

Таблиця 3

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від надання послуг з розміщення (якщо надання послуги припадає на два звітні періоди)

№ з/п	Зміст господарської операції	Підходи до оцінки операції	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Попередня оплата				
1.	Отримано попередню оплату за надання послуг з розміщення	Здійснюється виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та планової кількості днів проживання (див. оп. 1 табл. 2.8)	301, 311, 331	681
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Здійснюється виходячи з діючої ставки ПДВ та суми попередньої оплати з ПДВ у оп. 1	643	641
3.	Визнано доходи від надання послуг залежно від обсягів послуг, наданих у звітному періоді	Визначається виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та фактичної кількості днів проживання у звітному періоді (виставлення проміжного рахунку)	*361*	*70312*
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Здійснюється виходячи з діючої ставки ПДВ та суми поставки послуг з ПДВ у оп. 3 з урахуванням суми податкових зобов'язань, визнаних у оп. 2	*70312*	*643*
		Визначається як добуток суми отриманого доходу (оп. 3) за вирахуванням ПДВ на ставку туристичного збору, що визначена місцевими органами	*70311*	*641тз*
5.	Відображено собівартість наданих у звітному періоді послуг з розміщення у номерах категорії А	Розраховується в кінці звітного періоду на основі фактичних даних про собівартість готельних послуг після розподілу витрат згідно з запропонованим у п. 2.2 порядком	*903А*	*231А*
6.	Закрито розрахунки за отриманими авансами у сумі попередньої оплати	Див. оп. 1	681	361
7.	Виставлено рахунок споживаючих послуг з розміщення	Визначається виходячи з діючих прейскурантів відповідно до категорії номера та фактичної кількості днів проживання за вирахуванням доходів, визнаних за цим клієнтом на кінець попереднього періоду (оп. 3)	*361*	*70311*
8.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Здійснюється виходячи з діючої ставки ПДВ та суми поставки послуг з ПДВ у оп. 7 з урахуванням суми податкових зобов'язань, визнаних у оп. 2 та оп. 4	*70311*	*643*
		Визначається як добуток суми отриманого доходу (оп. 7) за вирахуванням ПДВ на ставку туристичного збору, що визначена місцевими органами	*70311*	*641тз*

Продовження таблиці

9.	Надано знижку на надані готельні послуги	Виходячи з фактичної величини знижки та відповідної величини ПДВ і туристичного збору (сторно)	704 704 704	361 641 641тз
10.	Відображено собівартість наданих у звітному періоді послуг з розміщення у номерах категорії А	Розраховується в кінці звітного періоду на основі фактичних даних про собівартість готельних послуг після розподілу витрат згідно з запропонованим у п. 2.2 порядком	*903А*	*231А*
11.	Закрито розрахунки за отриманими авансами у сумі попередньої оплати	Див. оп. 1	681	361
12.	Отримано остаточний розрахунок за їх видами (див. оп. 1)	Розраховується як різниця між величиною фактичної поставки та сумою попередньої оплати	301, 311, 331	361

Примітка: складено автором

– літерою А позначено категорію номерного фонду;

– курсивом виділено кореспонденцію рахунків, удосконалену за результатами дослідження.

Таким чином, перша частина зараховується на спеціальний аналітичний рахунок до субрахунку 703 (70312 «Доходи від реалізації готельних послуг, рахунок за якими не виставлено»), що демонструє неповне надання послуг, відповідно до вказаного замовлення, та пропорційну частину визнаного доходу. Це дозволяє контролювати процес надання готельних послуг з розміщення у наступному періоді, а також оперативно визначати замовлення, дохід за якими слід коригувати у разі відмови клієнта від обсягів спожитих ним послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О. П. Войналович. – Житомир, 2006. – 189 с.

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

3. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: [монографія] / П. Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.

4. Кондраков Н. П. Учетная политика организации на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондратов. – М.: Эксмо, 2008. – 224 с.

5. Рассулова Н. В. Організація обліку витрат: проблеми та шляхи їх вирішення / Н. В. Рассулова, Т. І. Корнєєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2010_4/Rasulova.pdf

6. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

7. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: [монографія] / В. М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.

8. Пархоменко В. М. Підходи до організації системи управління якістю: обліковий вимір / В. М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2(52). – С. 51–56.

9. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 141 с.

10. Рассулова Н. В. Організація обліку витрат: проблеми та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / Н. В. Рассулова, Т. І. Корнєєва. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2010_4/Rasulova.pdf

11. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю. Б. Слободяник, Ю. О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 1 (28). – С. 14–18.

12. Щирба М. Т. Принципи та етапи формування облікової політики підприємства / М. Т. Щирба // Світ фінансів. – 2007. – № 4 (13). – С. 135–143.

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99

15. Податковий кодекс України: від 02.12.10 № 2755(Зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025

А. А. Чирва,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ НА ХЛІБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Трансформаційні ринкові процеси вимагають від виробників продуктів харчування, хлібопекарних зокрема, гнучко реагувати на вимоги часу на вирішення соціально-економічних проблем. У таких умовах більше шансів на прибуток існування мають ті з них, на яких ефективно організували процес обліку виробничих затрат.

Велика кількість хлібопекарних підприємств України, які достатньо прибутково функціонують на ринку, мають деякі важливі особливості, безпосередньо пов'язані з раціональною організацією обліку виробничих затрат. Серед основних характеристик, які впливають на побудову облікового процесу підприємств хлібопекарної галузі, слід зазначити: існування хлібопекарних підприємств з різними обсягами випущеної продукції за добу (малі підприємства з обсягами випуску до 3-х тонн, середні підприємства з обсягами випуску від 3-х до 15 тонн та великі підприємства з обсягами випуску більше 15 тонн); одночасне застосування на одному хлібопекарному підприємстві різних технологічних циклів з випуску хлібопекарної продукції; необхідність гнучкого реагування на попит населення на хлібопекарну продукцію, яка має обмежені терміни реалізації; значний асортиментний ряд хлібопекарної продукції (на великих хлібопекарних підприємствах до 300 найменувань); необхідність узгодженої співпраці хлібопекарних підприємств з мережею гуртових та роздрібних покупців; застосування у технологічних процесах різних видів основної сировини (борошна, дріжджів, солі, води або тістового напівфабрикату), що впливає на обрахунок ваги готової хлібопекарної продукції; врахування фактора державного контролю за цінами на хлібопекарну продукцію масового випуску.

Вищезазначені особливості хлібопекарних підприємств відіграють важливу роль під час вибору методів обліку виробничих затрат. Виділивши при цьому фактор масштабу хлібопекарного підприємства, який визначає його організаційно-технологічну структуру, та за допомогою впровадження вдосконалених методик обліку можна вирішити соціально-економічні проблеми, такі як регульована ціна на «соціальний» сорт хлібопекарної продукції.

Вагомий внесок у розвиток теорії й методології бухгалтерського обліку затрат та калькулювання собівартості продукції внесли такі науковці, як О. С. Бородкін, М. Т. Білуха, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. І. Єфіменко, В. П. Завгородній, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, Ю. С. Цал-Цалко та інші. Але враховуючи реалії сучасного існування хлібопекарних підприємств різної виробничої потужності та різних форм власності, цього недостатньо.

Тому побудова виокремленого обліку затрат виробництва хлібопекарної продукції з урахуванням усіх сучасних проблем потребує наукового обґрунтування для подальшого практичного впровадження. При цьому постає необхідність впорядкування теоретичних підходів до організації обліково-аналітичної роботи на виробничих хлібопекарних підприємствах.

Але на сьогодні у сучасних науковців не співпадають погляди щодо вирішення висвітленої проблематики. Це пояснюється, в першу чергу, тим, що думки вчених не збігаються навіть у виборі напряму класифікації груп витрат та затрат, і ще частіше – не розрізняються нетотожні поняття «витрати» та «затрати».

Використані ресурси в різних наукових джерелах: вітчизняних, російських та зарубіжних – називають «затрати» або «витрати» без урахування їх лексичного та економічного змісту. У сучасній вітчизняній економічній літературі не існує єдиної точки зору серед науковців щодо необхідності та правомірності вживання двох термінів «витрати» та «затрати». Одна група науковців (на сьогодні найбільша) [27, с. 14; 17, с. 102; 26, с. 405], оперує тільки обліковим терміном «витрати», визначаючи їх у межах балансу. Такі науковці, як А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк [3, с. 142–143] у фінансово-економічному словнику дають визначення тільки терміна «витрати», але у трьох аспектах: як зменшення економічної вигоди за звітний період у формі збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу, внаслідок його вилучення або розподілу власниками), як грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою, і як економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, здійснених у процесі господарської діяльності. Узагальнення в одному терміні багатьох підходів до визначення вносить істотну плутанину при використанні термінів «витрати» та «затрати» як облікових категорій, що є

неприпустимим при побудові раціональної системи обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах.

Інші науковці стверджують, що відмінність у тлумаченні термінів «витрати» та «затрати» відсутня і доводять, що ці терміни синонімічні (наприклад, А. М. Турило [25, с. 7]). Такий підхід є досить вузьким і не відповідає економічній сутності діяльності підприємства.

Окрема категорія вчених на чолі з проф. В. В. Сопко [18, с. 65] розглядає інтерпретацію термінів «витрати» та «затрати», розмежовуючи їх на рівні економічного змісту. Так, при економіко-правовому визначенні витрат та затрат доцільно процес діяльності розділяти на операційний та неопераційний. І коли діяльність має операційний характер, то до початку діяльності капітал має форму грошей, ці гроші мають бути перетворені у ресурси діяльності, тобто витрачені. Процес перетворення грошей у ресурси і має характер витрачання, носить назву – витрати [18, с. 241]. Процес перетворення придбаних ресурсів у новий продукт праці як результат діяльності до моменту його продажу має історичну назву «затрати» [18, с. 242].

При визначенні термінів «витрати» і «затрати» у зарубіжних та російських нормативно-правових джерелах постає проблема щодо правильності їх перекладу, оскільки бухгалтерський облік як окремий напрям економіки (гуманітарної науки) має точний характер і узгоджене використання термінів, необхідне з урахуванням їх лексичного та економічного змісту.

При перекладі термінів «витрати» та «затрати» з іноземних мов та перекладі на іноземні мови у більшості джерел використовується російська мова. Виникають додаткові складнощі щодо неточності у визначенні розглянутих понять у російській економічній термінології. Досі існує практика взаємозамінності розглядуваних понять як в українській, так і в російських термінологічних системах. Трапляються випадки одночасного використання із термінами «расходы» та «затраты» навіть терміна «издержки». Так, у «Тлумачному економічному і фінансовому словнику. Французька, російська, англійська, німецька, іспанська термінологія» авторами І. Бернар та Ж.-К. Коллі [1, с. 337] дається визначення та переклад тільки терміна «издержки», а саме: «…реальные или предположительные затраты, касающиеся эксплуатации или структуры финансов предприятия».

Для подальшого інтегрованого розвитку бухгалтерського обліку в Україні необхідне правильне визначення вищеназваних облікових

категорій як таких, що мають безпосередній вплив на визначення кінцевої мети діяльності – фінансового результату. Тому правильне тлумачення терміна «витрати» – це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу, а «затрати» – це вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.

Відповідно до вищезазначеного «виробничі затрати» хлібопекарного підприємства – це вартісний вираз використаних у процесі виробництва хліба і хлібобулочних виробів, матеріальних ресурсів (сировини (основної та додаткової), купованих напівфабрикатів та іншого), і трудових ресурсів у частині нарахованої заробітної плати працівників виробництва.

Бухгалтерський облік є важливим елементом фінансово-господарської діяльності підприємств різних галузей промисловості України. Розвиток суспільних економічних відносин, інтеграція сучасних методів та принципів ведення господарських процесів на хлібопекарних виробництвах викликають необхідність постійного удосконалення системи бухгалтерського обліку. При здійсненні такого реформування науковці виділяють основні напрями, найпершим серед яких є створення сучасної нормативної бази щодо методології ведення бухгалтерського обліку в цілому, так і за окремими ділянками. При цьому важливою умовою ефективного функціонування хлібопекарного підприємства є доцільність законодавчої бази, яка формує систему обліку затрат, їх класифікації та єдиних принципів калькулювання собівартості хлібопекарної продукції.

Тому проблемні аспекти бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах це:

– доповнення теоретичних засад бухгалтерського обліку – впровадження і застосування термінології «затрати», «виробничі затрати», «реальні виробничі затрати», закріплення терміна «затрати» на загальнодержавному рівні;

– удосконалення методології й методики обліку – за допомогою розробки та затвердження на державному рівні «Методологічних вказівок щодо формування собівартості хлібопекарної продукції» з переліком калькуляційних статей для кожної умовної групи хлібопекарних підприємств з вказівкою відповідних рахунків фінансового обліку для відображення на них повної інформації про затрачені ресурси;

– покращення організації облікового процесу – впровадження нових додаткових форм носіїв облікової й аналітичної інформації; вдосконалення документообігу для вирішення облікових завдань;

– розвиток організаційної структури управління обліком – розробка раціональної організаційної структури управління, удосконалення складу структурних підрозділів з урахуванням масштабів виробництва і організаційно-правової форми хлібопекарного підприємства;

– поліпшення організаційно-правового забезпечення обліку – розробка і впровадження положення про облікову політику з визначенням центрів відповідальності, що забезпечують облік на хлібопекарних підприємствах; розробка ієрархічних графіків підпорядкування персоналу підприємства, який безпосередньо бере участь у здійсненні функцій обліку виробничих затрат;

– забезпечення повною інформацією й технічним обладнанням процесу обліку – розробка й впровадження моделі системи обліку собівартості хлібопекарної продукції за методом повних затрат, яка використовує деталізовані дані матриці формування прямих виробничих затрат, що забезпечує можливість здійснення цієї ланки обліково-аналітичного процесу автоматизованим способом.

Реалізація вирішення проблем при побудові раціональної системи бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах повинна здійснюватися поетапно. Так, для побудови бухгалтерського обліку процесу виробництва має виняткове значення правильний вибір методу калькулювання собівартості продукції, який відповідатиме технології виробництва, організації виробничого процесу та масштабам підприємства. Для цього потрібна структурна побудова обліку затрат виробничої діяльності як цілісної системи.

Розглядаючи загальні підходи до бухгалтерського обліку як системи, можна зазначити те, що на сьогодні немає єдиної точки зору серед науковців щодо переліку її складових елементів. Одна група вчених, серед яких І. П. Бабенко, М. А. Блатов, А. М. Галаган, П. О. Додонов визначають під системою у бухгалтерського обліку сукупність регістрів, записів та методів, що використовують у бухгалтерському обліку для запису операцій та складання звітів. Інші вчені, такі як Е. К. Калас, А. М. Кузьминський до системи бухгалтерського обліку, крім облікових регістрів та способів їх заповнення, відносять принципи та методи відображення господарських подій на рахунках бухгалтерського обліку, одночасно ігноруючи вплив людського фактора.

Підхід проф. В. Ф. Палія та Я. В. Соколова ґрунтується на визначенні бухгалтерського обліку як складної трирівневої системи, де перший рівень – методичний, другий – технічний і третій – організаційний. Окрема група науковців, такі як К. Н. Нарібаєв, В. С. Рожнов, М. Г. Чумаченко, які окремо розглядали третій рівень, дають визначення системи бухгалтерського обліку з позиції теорії систем, теорії інформації та теорії управління.

Останній підхід є найбільш вдалим для практичного впровадження бухгалтерського обліку затрат виробництва на кібернетичній основі. Тобто можна погодитися з проф. С.В. Івахненко, що взагалі бухгалтерський облік – це складна динамічна система зі своїм об'єктом управління. Тому, на нашу думку, бухгалтерський облік затрат виробництва та випуску і калькулювання собівартості продукції доцільно будувати як цілісну систему за схемою: «вхід – процес – вихід» [18, с. 117].

Загальна схема бухгалтерського обліку процесу виробництва на кібернетичній основі ґрунтується на таких ознаках: вхід – це облік затрат, запускання у виробничий процес різних речовин та сил природи (праці, засобів праці та предметів праці) та формування елементів затрат; процес – це облік перетворення запущених (переданих) у процес виробництва ресурсів речовин та сил природи у новий продукт праці – готовий продукт, тобто трансформація ресурсів у новий продукт праці; вихід – облік виготовленого нового продукту праці (випуск).

Визначений кібернетичний підхід до побудови обліку в управлінні затратами, на нашу думку, є фундаментом структуризації облікового процесу, яка має поетапну характеристику. А саме: усі ресурси, які використовують у процесі виробництва, в кінцевому результаті мають бути включені у собівартість продукції.

Виділені характерні методичні основи обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах різних виробничих потужностей, такі як: обов'язковість застосування наукового підходу, у якому дві сторони та їх єдність визначають три аспекти виробництва, які вивчаються бухгалтерським обліком на кібернетичній основі, є базою для багатоаспектної організації бухгалтерського обліку виробничих затрат.

Реалізація багатоаспектної організації бухгалтерського обліку виробничих затрат на підприємствах хлібопекарної галузі важлива тому, що хліб та хлібобулочні вироби – харчові продукти, внесені до мінімального споживчого кошика, затвердженого Постановою Кабінету

Міністрів України «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» [24]. Вони займають у загальній структурі споживання продуктів харчування населення України 11 % [19–22, с. 12, с. 19]. Але споживання та, відповідно, виробництво хлібопекарних продуктів із загальних 2 000 тис. т на рік зменшується щорічно на 30–100 тис. т [19–22, с. 44], що пояснюється обернено пропорційною залежністю від рівня доходів та зменшенням кількості населення України.

За таких умов прибутково існувати на ринку можуть тільки ті хлібопекарні підприємства, в яких функціонує ефективна система обліку раціонального використання грошових, матеріальних і трудових ресурсів.

Аналіз інформації про існуючих виробників хліба і хлібобулочних виробів в Україні дає підстави для розмежування загальної чисельності хлібопекарних підприємств з критерієм організаційно-технологічної структури, який пов'язаний із виробничою потужністю. Обраний критерій, на нашу думку, прямо впливає на організацію бухгалтерського обліку як в цілому, так і його окремих ділянок. Так, міні-пекарні можуть застосовувати спрощену форму організації роботи бухгалтерської служби, потужні хлібопекарські підприємства комбінують різні форми організації. Але при цьому існує додатковий вплив основних існуючих моделей технологічних процесів виготовлення хлібопродуктів на центральну ділянку обліку – облік виробничих затрат.

Облік виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах нерозривно пов'язаний з особливостями процесу хлібопечення та характеристиками затраченої сировини. Тому виробничий процес хлібопечення необхідно відображати стосовно питомої ваги кожної сировинної складової із обов'язковим розподілом на основну та додаткову сировину. Так, перше місце повинно займати борошно, вода, сіль, дріжджі (основна сировина), друге місце, відповідно, – додаткова сировина.

Запропонований розподіл є основою технологічної класифікації прямих матеріальних затрат і надає можливість відокремити використану сировину при виготовленні «соціального хліба» простої рецептури з борошна, води, солі та дріжджів. Тому облік виробничого процесу

хлібопечення необхідно здійснювати з урахуванням запропонованої удосконаленої технологічної класифікації прямих матеріальних затрат.

Разом з тим при побудові обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах доцільним є врахування масштабу виробництва. При розподілі всіх підприємств України, незалежно від форми власності, у правовому полі на сьогодні виокремлюють три категорії: малі, середні, великі. Для такої класифікації використовується сукупність двох критеріїв: кількість працівників і обсяг річного доходу підприємства від будь-якої діяльності. Сучасні науковці-економісти на сьогодні приділяють увагу розподілу підприємств на малі, середні та великі для визначення простої та спрощеної форми бухгалтерського обліку [24, с. 335]. Але для раціональної побудови обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах двох визначених критеріїв недостатньо. Важливим показником є обсяг виробництва підприємства, він має безпосередній вплив на визначення кількості об'єктів обліку затрат і калькулювання собівартості продукції та опосередкований вплив на формування інформаційних потоків стосовно центрів відповідальності для розробки схем документообігу.

Тому запропоновано: малі хлібопекарні підприємства з виробничою потужністю до 3 тонн хлібобулочних виробів на добу віднести умовно до підприємств першої групи. Середні хлібопекарні підприємства з виробничою потужністю від 3 до 15 тонн хлібобулочних виробів на добу та великі хлібопекарні підприємства, виробнича потужність яких перевищує 15 тонн хлібобулочних виробів на добу, віднести умовно до підприємств другої групи. Відповідно до запропонованого розмежування хлібопекарні підприємства першої групи (юридичні особи) застосовують спрощену систему оподаткування та є платниками єдиного податку. Хлібопекарні підприємства другої групи знаходяться на загальній системі оподаткування та є платниками податку на прибуток, ведуть деталізований бухгалтерський облік, витрачаючи додатково робочий час для його організації.

Розмежування хлібопекарних підприємств на дві умовні групи потребує застосування адаптованого удосконаленого переліку калькуляційних статей для обчислення виробничої собівартості виготовленої окремої одиниці хлібопекарної продукції. Важливим є те, що існуючий перелік калькуляційних статей викладений стосовно П(С)БО 16 «Витрати» [10], у якому зазначено, що витрати, пов'язані з операційною діяльністю, а саме: адміністративні витрати, витрати на збут та інші

операційні витрати не включаються до собівартості реалізованої продукції. Тому деякі види витрат, згідно з нормативно-правовими джерелами, не включаються до собівартості продукції, а відносяться на фінансові результати, що не дає можливості висвітлити повну інформативну картину щодо собівартості виготовленої продукції. Одночасно при визначенні рівня рентабельності хлібопекарної продукції використовується показник «суми витрат на виробництво і реалізацію продукції», який включає всі види витрат і регулюється державою окремо на «соціальні» сорти хлібобулочної продукції.

Для вирішення існуючої проблеми необхідні «Методологічні вказівки щодо формування собівартості хлібопекарної продукції», в основу яких необхідно покласти перелік калькуляційних статей для кожної умовної групи хлібопекарних підприємств з вказівкою відповідних рахунків фінансового обліку для відображення на них повної інформації. Такі нововведення на правовому та методологічному рівнях створять рівні умови існування в реальній економічній ситуації в Україні для обох умовних груп хлібопекарних підприємств.

Загальна ефективна організація бухгалтерського обліку в цілому – це, на думку М. Ю. Карпушенко [5, с. 7], система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає систему складання облікових регістрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від цілого ряду критеріїв, актуальними серед яких для хлібопекарних підприємств є форма власності, організаційно-правова форма, технологія виробництва, чисельність персоналу бухгалтерії, структура управління.

Існування виробничого підприємства в умовах сучасної економіки України і хлібопекарного підприємства, зокрема, вимагає впровадження вдосконаленої організації бухгалтерського обліку. На думку проф. М. В. Кужельного, при цьому виникає необхідність охопити одразу три напрями: методичний, технічний і адміністративно-організаційний [6, с. 3]. Одночасно критерії оптимального поєднання зазначених етапів не можуть бути аналогічними для різних підприємств. Так, для визначення аспектів удосконалення організації бухгалтерського обліку на хлібопекарних підприємствах необхідно, на нашу думку, відповісти на питання щодо форми власності підприємства, потужності виробництва (мале, середнє, велике), характеру технології виробництва

та інше. Існуючі наукові та методологічні розробки щодо організації бухгалтерського обліку на сьогодні потребують адаптації для практичного впровадження на визначеному підприємстві. Для удосконалення організації бухгалтерського обліку виробничих затрат з урахуванням визначених критеріїв на двох умовних групах хлібопекарних підприємств запропоновано таблицю з відображенням у площині тривимірного впливу виокремлених факторів (таблиця 1).

Методичний етап організації бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах здійснюється за допомогою вибору конкретного методу бухгалтерського обліку, зокрема проводиться вибір об'єктів первинного документування і складання переліку форм первинних документів, визначаються елементи затрат та спосіб калькулювання собівартості продукції, здійснюється вибір робочого плану рахунків, затверджується перелік форм внутрішньої звітності та порядок її складання.

Важливим є те, що, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], підприємствам надана можливість самостійно обирати одну з чотирьох форм бухгалтерського обліку, вибір яких доцільно пов'язувати з розміром виробничого хлібопекарного підприємства і формою власності.

Технічний етап організації бухгалтерського обліку передбачає вибір форми обліку, який відповідає економіко-організаційній характеристиці підприємства і залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку.

Організаційний етап полягає у налагодженні роботи облікового апарату і передбачає при встановленій системі обліку визначення оптимальної штатної структури облікового апарату.

Крім того, підприємство визначає облікову політику. Важливими пунктами у положенні про облікову політику підприємства є відображення вибраних облікових параметрів. Зокрема, доцільним є відображення у положенні про облікову політику переліку елементів затрат, визначення способу калькулювання собівартості продукції, затвердження робочого плану рахунків, перелік форм внутрішньої звітності та порядок, строки її складання. Необхідний також затверджений розподіл обов'язків працівників бухгалтерії, які здійснюють облік виробничих затрат.

Таблиця 1

Вибір напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах двох умовних груп

Форма власності		Методичний напрям					Технічний (форми ведення бухгалтерського обліку)				Адміністративно-організаційний (кількість працівників бухгалтерії)		
		об'єкти первинного документування і складання переліку форм первинних документів	елементи затрат та спосіб калькулювання собівартості продукції	робочий план рахунків	перелік форм внутрішньої звітності	порядок складання форм внутрішньої звітності (регулярність подання)	самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності власником або керівником підприємства	послуги спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи	аудиторська фірма	бухгалтерська служба	одна особа	до 5 осіб	більше 5 осіб
Державна	І група	повний перелік форм первинних документів	нормативний метод	простий	регламентований	погоджено з керівництвом	–	–	–	так	–	–	так
	ІІ група	повний перелік форм первинних документів	нормативний метод	розширений	регламентований	погоджено з керівництвом	–	–	–	так	–	–	так
Колективна	І група	повний перелік форм первинних документів	метод повних затрат	простий	частково регламентований (погоджений із акціонерами)	погоджено з акціонерами	–	–	так	так	–	так	так
	ІІ група	повний перелік форм первинних документів	метод повних затрат	розширений	частково регламентований (погоджений із акціонерами)	погоджено з акціонерами	–	–	–	так	–	–	так
Приватна	І група	скорочений перелік форм первинних документів	метод «Витрати+»	простий	частково регламентований (погоджений із власниками)	на вимогу керівника	так	так	так	так	так	–	–
	ІІ група	вибірковий перелік форм первинних документів	метод повних затрат	розширений	частково регламентований (погоджений із власниками)	на вимогу керівника	так	так	так	так	так	так	–

Визначені три напрями вдосконалення організації бухгалтерського обліку затрат: методичний, технічний і адміністративно-організаційний – доцільно впроваджувати разом з упорядкуванням загального облікового процесу виробничої діяльності. Наприклад, О. П. Кундря-Висоцька [7, с. 36] виділяє важливі об'єкти упорядкування всього облікового процесу як облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, технології облікового процесу.

На основі узагальнення існуючих наукових підходів та вивчення практичних розробок запропоновано раціональні маршрути документообігу визначених документів за центрами відповідальності на хлібопекарних підприємствах (переважно другої групи). Запропонована схема розроблена з врахуванням зразків типових форм первинних облікових документів для підприємств галузі хлібопродуктів, затверджених наказом Державної інспекції сільського господарства України [9] (рис. 1).

Запропонована схема доцільна на хлібопекарних підприємствах другої умовної групи. Перша група підприємств може застосовувати зазначену схему у спрощеному вигляді, тобто у зв'язку з невеликою кількістю персоналу деякі функції можна поєднати для виконання однією відповідальною особою. Але в цілому виключення з переліку якого-небудь з видів облікових носіїв є недоречним і ускладнить процедуру контролю за використанням сировини і матеріалів.

Представлений схематичний рух документів з обліку виробничих затрат починається з оброблення працівниками планового відділу оперативних даних відділу збуту, на основі яких готують наряд-замовлення на виготовлення хлібопекарної продукції. Враховуючи короткий термін реалізації хлібопекарної продукції, така ділянка роботи не повинна мати прорахунків.

Затверджені дані наряду-замовлення на виготовлення хлібопекарної продукції опрацьовані з показниками технологічної карти є основою для кількісного виміру необхідного відпуску сировини із складу у виробничий цех.

Завершує схему руху документів з обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах складання звіту «Відхилення у виробництві» та аналіз його складових. Такий звіт має інформацію за нормативними величинами, затверджених рецептурою з кожного виду виготовленої хлібопекарної продукції, фактичного використання сировини й матеріалів та відхиленням факту від норми. Результат за відхиленнями унаочнює роботу виробничого підрозділу стосовно використання кожного найменування сировини та матеріалів.

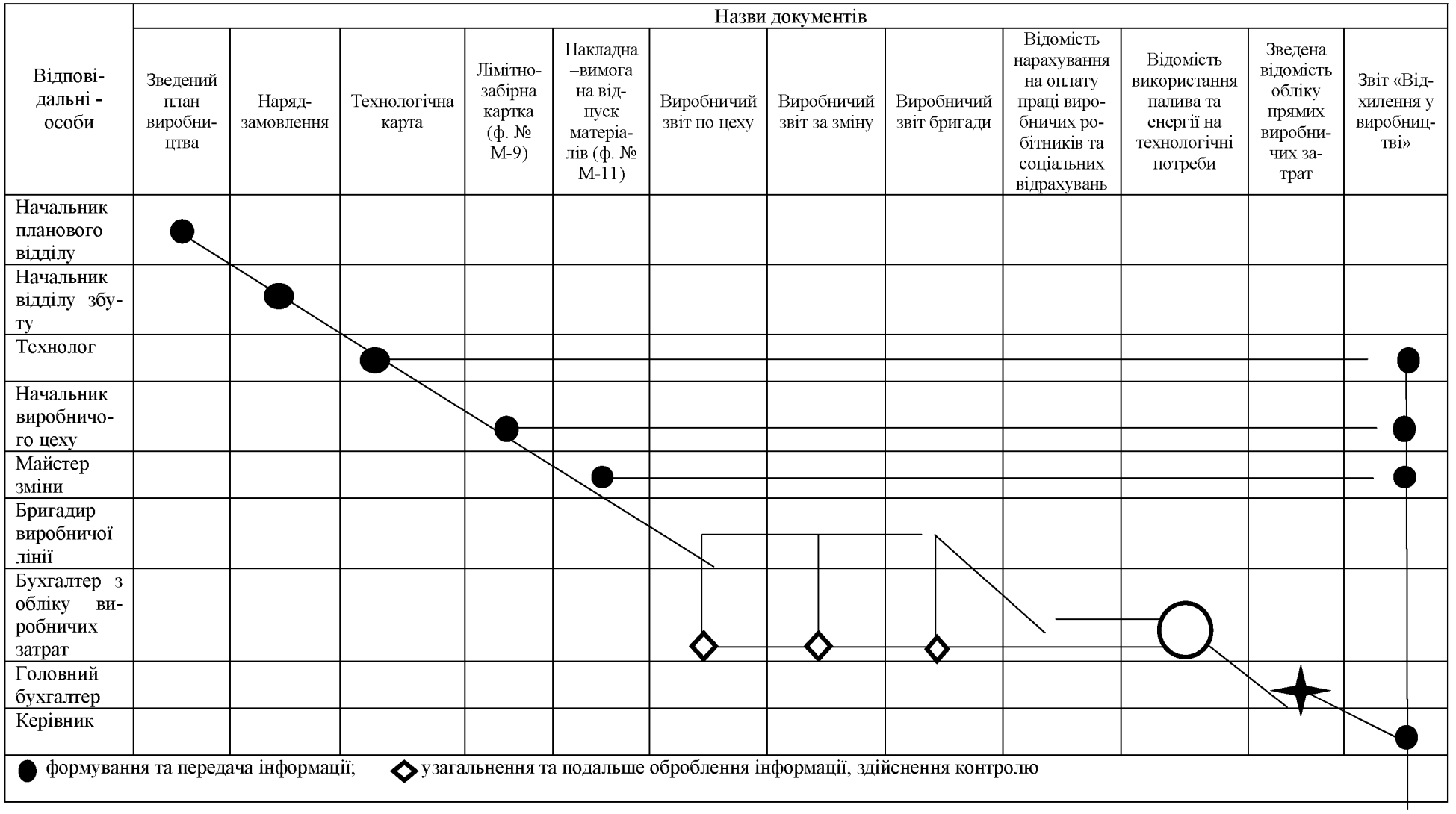


Рис. 1. Схема руху документів з обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах за центрами відповідальності (розроблено автором)

Опрацьовані дані виробничих звітів у поєднанні з показниками відомості нарахування на оплату працівників виробництва і соціальних відрахувань та відомості використання палива та енергії на технологічні потреби відображаються у зведеній відомості обліку прямих виробничих затрат. Отримана зведена відомість – основа подальшого алгоритму облікової роботи з калькулювання собівартості хлібопекарної продукції. Зокрема, для врахування та розподілу таких статей, як затрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання та загальновиробничі затрати.

Враховуючи вищевикладене, наступним важливим етапом є побудова раціонального фінансового обліку на виробничому підприємстві з урахуванням принципів фінансового обліку, які документують особливості ведення обліку. При цьому йдеться насамперед про викладення тих основних принципів обліку, що важливі при організації облікової системи саме на цьому підприємстві. Тому при побудові бухгалтерського фінансового обліку необхідно враховувати основоположні теоретичні принципи бухгалтерського обліку, що існують на сьогодні, особливо важливо зробити їх правильний вибір, адже надалі необхідно дотримуватись принципу консервативизму щодо обраних методів і використовувати їх протягом поточних і наступних років.

На сьогодні облікова система України не відповідає темпам розвитку економіки за останні десятиріччя і ми погоджуємося із Д. Дойлом, який пише, що «…звичайні системи затрат не відрізняються сприйняттям до особливостей багато- та дрібносерійних продуктів» [2, с. 120]. Насамперед хлібопекарні підприємства відносяться до підприємств із значним асортиментом продукції з відповідними галузевими особливостями. Тому чим більший обсяг інформації сконцентровано на рахунках бухгалтерського обліку, тим більше в нього можливостей для забезпечення стійкого функціонування.

Велика кількість науковців, таких як: Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, Л. В. Жилкіна, В. О. Ластовецький, А. В. Озеран, В. М. Озеран, В.В. Сопко досліджувала вплив галузевих особливостей на логічну побудова фінансового обліку в системі рахунків. Теоретичним і методичним аспектам розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку в Україні присвятили свої праці багато вчених: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Т. В. Давидюк, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Г. Лінник, Н. М. Малюга, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, В. Г. Швець, І. Й. Яремко. Але на сьогодні немає єдиної думки щодо механізму використання рахунків

класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» для підприємств виробничо-комерційної сфери і для хлібопекарних підприємств зокрема.

Сучасна побудова фінансового обліку виробничої діяльності в Україні здійснюється в системі таких рахунків: рахунки витрат за елементами (клас 8 «Витрати за елементами»), рахунки витрат діяльності (клас 9 «Витрати діяльності»), окремі рахунки запасів (клас 2 «Запаси»), до яких належать «Виробництво», «Напівфабрикати», «Брак у виробництві». Економічна та структурна характеристика наведених рахунків викладена в Інструкції № 291, але на сучасному етапі вона все одно потребує подальших удосконалень, оскільки не враховує складність обліку процесу виробництва. При цьому доцільно підтримати думку проф. В. В. Сопко [17, с. 35] та інших науковців у тому, що вироблений продукт у бухгалтерському обліку має відображуватися за фактичною собівартістю, що найповніше відображає інформацію про обсяг засобів, вкладених у створення продукту. У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку перш ніж відобразити вироблену продукцію необхідно визначити її собівартість, тобто підрахувати затрати уречевленої та живої праці на виробництво одиниці продукції. Тому виникає очевидна невідповідність побудови рахунків вимогам управління виробничим процесом, особливо при обчисленні собівартості. Можна назвати й інші причини. Важливо те, що рахунок «Виробництво» завантажений одночасно трьома функціями: матеріальною (на ньому обліковують незавершене виробництво), збірно-розподільною та калькуляційною [18, с. 134]. Відповідно, в системі рахунків відсутні додаткові рахунки, які розвантажать рахунок 23 «Виробництво» від частини функцій, які він виконує. На думку проф. М. С. Пушкаря [13, с. 320], яку ми підтримуємо, «вмонтування в існуючу систему фінансового обліку нових об'єктів спостереження вимагає включення нових рахунків, що підсилює інформаційні можливості системи та надає їм нових властивостей (синергетичний ефект)».

Тому доцільно на виробничих хлібопекарних підприємствах запровадити додаткові рахунки у робочі плани рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, який розробляють для побудови бухгалтерського фінансового обліку при управлінні підприємницькою діяльністю. При цьому важливо враховувати, який з варіантів фінансового обліку затрат діяльності було вибрано підприємством.

Існуюча послідовність облікових процедур при формуванні собівартості готової продукції є продуктом традиційної подвійної системи бухгалтерського обліку. Така схема на певних етапах облікового процесу надає можливість одержати важливу аналітичну інформацію щодо складу затрат на виробництво для прийняття управлінських рішень. Але на сьогодні існують новітні підходи, які заслуговують на увагу.

Цікавим є варіант удосконаленої облікової системи, запропонований японським вченим Ю. Іджірі (Yuij Ijiri) [28]. Науковець доводить, що для оцінки результатів діяльності підприємства необхідно визначати суму економічного поштовху та імпульсів внаслідок економічних сил. Тому існуючий двовимірний бухгалтерський облік є динамічною системою, для якої важливим є існування причини, яка призводить до змін в активах, пасивах та зобов'язаннях підприємств.

Тривимірний бухгалтерський облік, за концепцією Ю. Іджірі, враховує дію зовнішніх факторів і має пряме відношення до визначення кінцевих результатів діяльності. Для третього виміру повинна використовуватись група рахунків, яка відобразить причини змін величини доходів і витрат. Але, на нашу думку, існує невирішена проблема – визначення і вимір системи рушійних економічних сил. Причому перегрупування сил і об'єднання їх у більшу групу зовнішніх сил унеможливлює застосування цієї системи обліку для відображення внутрішніх процесів (виробничого процесу) на підприємстві. Тому є недоцільною на сучасному щаблі розвитку економіки України.

При вирішенні актуального завдання з удосконалення методики й організації обліку виробничих затрат хлібопекарних підприємствах зроблені такі висновки та подані такі рекомендації і пропозиції.

1. Облік виробничих затрат на сьогодні супроводжується цілим рядом проблемних питань, які, в першу чергу, пов'язані з економічним тлумаченням категорії «затрати», «виробничі затрати». У зв'язку з цим ці категорії уточнені; та дефініції пов'язані з ними, запропоновано закріпити у діючих нормативно-правових актах України з метою забезпечення більш точного калькулювання собівартості хлібопекарної продукції для можливості прийняття своєчасних стратегічних антикризових управлінських рішень.

2. У процесі організації обліку на хлібопекарних підприємствах слід виходити з уточненої технічно логічної класифікації прямих матеріальних затрат. Відповідно до цього рекомендовано розмежування основної сировини та додаткової сировини із урахуванням особливого фактора, який впливає на раціональну побудову обліку, контролю та

аналізу виробничих затрат, а саме: масштабу хлібопекарного виробництва. І відповідно до цього запропоновано розподіл хлібопекарних підприємства на дві умовні групи: перша група – малі хлібопекарні підприємств (міні-пекарні), друга умовна група – середні та великі хлібопекарні підприємства.

3. Дослідження динаміки обсягів виробництва хлібопекарної продукції свідчить про існуючі тенденції щодо їх скорочення, що підкреслює необхідність формування раціональної методики організації обліку, контролю та аналізу виробничих затрат, яка виступає першочерговою умовою прибуткового існування в конкурентному середовищі хлібопекарного підприємства.

4. Ефективна організація бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарських підприємствах повинна враховувати вплив виокремлених факторів за трьома напрямами вдосконалення: методичним, технічним, адміністративно-організаційним. Враховуючи вищенаведене, автором розроблено схему раціонального маршруту документообігу на хлібопекарних підприємствах другої умовної групи. Для першої умовної групи хлібопекарних підприємств обґрунтовано застосування запропонованої схеми у спрощеному вигляді.

5. Концентрація інформації на рахунках бухгалтерського обліку при здійсненні виробничо-комерційної діяльності хлібопекарного підприємства зумовлює необхідність удосконалення діючої системи рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, а саме її доповнення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология [Текст] : в 2-х т. / И. Бернар, Ж.-К. Колли; [пер. с фр.]. – Т. І. – М. : Междунар. отношения, 1994. – 784 с.

2. Дойл Дэвид П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Дэвид П. Дойл; [пер. с англ. И. В. Козырь и Н. С. Сологуб]. – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.

3. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lawukraine.com.

5. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : [навч. посіб.] для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит» [Текст] / М. Ю. Карпушенко / Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.

6. Кужельний М. В. Організація обліку підручник [Текст] / М. В. Кужельний, С. О. Левицькі. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 532 с.

7. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку : [навч. посіб.] [Текст] / О. П. Кундря-Висоцька. – К. : Алерта, 2007. – 223 с.

8. Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики промисловості: Наказ Державного комітету статистики: від 12.07.2010 № 266 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/2010-11-23-14-34-06.html.

9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування і заповнення уніфікованих форм первинного обліку зерна і хлібопродуктів: Наказ Держсільгосінспеції України: від 20.09.2011 № 95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : legalaid.ua/oblik-zerna-budut-vesty-zhidno-z-nakazom-chasiv-srsr.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

11. Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад стосовно регулювання цін (тарифів): Постанова Кабінету Міністрів України від 25.12.1996 № 1548 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961548.html].

12. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.04.2000 № 656 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/656-2000-п.

13. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : [монографія] [Текст] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.

14. Рожнов В. С. Автоматизация учета на промышленных предприятиях [Текст] / В. С. Рожнов. – М. : Экономика, 1969. – 56 с.

15. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] [Текст] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 1998. – 448 с.

16. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства : [навч. посіб.] для ВНЗ [Текст] / Сопко В. В., Ткаченко Н. М., Ільєнко П. А. – К. : Вища школа, 1992. – 463 с.

17. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] [Текст] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

18. Бухгалтерський облік в організаціях та підприємствах ДАК «Хліб України» [Текст] / за ред. проф., д.е.н. Сопка В. В., Бойка О. В.; авт. колектив: Сопко В. В., Бойко О. В., Рішняк І. М., Александров В. Т., Іващенко В. П., Медведєв О. К. – К. : Фенікс , 1998. – 400 с.

19. Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О. Г. Осауленко [Текст]. – Київ: Видавництво «Консультант», 2006. – 575 с.

20. Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О. Г. Осауленко [Текст] – Київ: Видавництво «Консультант», 2011. – 571 с.

21. Статистичний щорічник України за 2010 рік / за ред. О. Г. Осауленко [Текст]. – Київ: ТОВ «Август трейд», 2011. – 559 с.

22. Статистичний щорічник України за 2011 рік / за ред. О. Г. Осауленко [Текст]. – Київ: ТОВ «Август трейд», 2012. – 557 с.

23. Сторожук Т. М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: [монографія] [Текст] / Т. М. Сторожук. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 460 с.

24. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] [Текст] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2008. – 507 с.

25. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві [Текст] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні Проблеми Економіки. – 2004. – № 11. – С. 85–88.

26. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посіб.] [Текст] / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Львів : НУ «Львівська політехніка», 2005. – 1072 с.

27. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : [навч. посіб.] [Текст] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

28. Ijiri Y.Triple-entry Bookkeeping and Income Momentum / Y. Ijiri // Studies in Accounting Research. – 1982. – № 18.

А. Є. Скоробагач,
старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ: РІЗНІ ТОЧКИ ЗОРУ

Однією з форм річної фінансової звітності усіх підприємств, крім малих, є звіт про рух грошових коштів, що визначає грошові потоки підприємства і надає користувачам повну, правдиву, змістовну та достовірну інформацію про рух грошових коштів за звітний річний період. Звіт про рух грошових коштів відображує рух грошових коштів та їх еквівалентів у розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємств за визначений період часу.

Звіт про рух грошових коштів узагальнює всю інформацію про залишок грошових коштів і їх еквівалентів на початок і кінець звітного періоду та грошові потоки підприємства за цей проміжок. Тому керівництво підприємства може використовувати цей звіт під час визначення достатності грошових коштів для погашення кредиторської заборгованості, вирішення питання щодо збільшення або зменшення розміру виплачуваних дивідендів, оцінки впливу на загальний стан підприємства прийнятих рішень про додаткове інвестування в інші підприємства, прогнозування інвестиційної та фінансової політики підприємства [31].

В історичному ракурсі слід зазначити, що перші звіти про рух грошових коштів складались та використовувалися фінансовими аналітиками, які працювали на ринку капіталу. Вперше про необхідність складання звіту про рух грошових коштів заговорив в 1973 р. Перрі Мейсон, що вважав цю звітну форму основною складовою фінансової звітності. Подібні звіти слугували зручним інструментом для аналізу та оцінки потенціалу акцій корпорацій та пошуку перспективних об'єктів для інвестицій. Дослідження, проведені Дж. Мейсоном у США на початку 70-х років минулого століття, показали, що цей інструмент, створений фінансовими аналітиками для власних потреб, був схвалений спеціалістами-практиками та призвів до появи нових форм фінансової звітності (зокрема, звіту про рух фондів) [14, с. 93; 40, с. 46–47; 35, с. 99–100; 2, с. 91].

Не дивлячись на те, що українські підприємства складають і подають цю форму звітності, починаючи з 2000 р., на сьогодні у літературі немає єдиної думки з приводу визначення змісту звіту про рух грошових коштів.

Дослідженню цих питань присвячували свої праці зарубіжні автори і вітчизняні науковці, серед яких варто відзначити роботи: Є. Богатирьової, О. Боярова, І. Герчикова, С. Голова, З. Клепикова, В. Костюченко, О. Крайник, Л. Лахтіонова, Е. Райса, Н. Федотова, О. Хорін а, Б. Юровського та інших.

Більшість визначень звіту про рух грошових коштів, які наведені в літературних джерелах, стосуються саме змісту звіту, складеного за прямим методом, і майже відсутні визначення стосовно звіту про рух грошових коштів, складеного за непрямим методом. Відповідно до Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24] звіт про рух грошових коштів може бути складений за прямим або непрямим методами, із застосуванням відповідної форми звіту: форма № 3 – за прямим методом або форма № 3-н – за непрямим методом. Підприємство може на власний розсуд обрати відповідний метод подання інформації, про що необхідно обов'язково вказати в наказі про облікову політику в частині складання фінансової звітності.

Непрямий метод полягає у коригуванні суми прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, яка визначена у звіті про фінансові результати, до суми грошових коштів, отриманих або використаних в операційній діяльності. Перевага непрямого методу, порівняно з прямим, полягає в наявності інформації про вплив грошових потоків від операційної діяльності на суму прибутку підприємства.

Непрямий метод включає в себе елементи аналізу, оскільки базується на зіставленні змін різних статей балансу за звітний період, які характеризують майновий та фінансовий стан підприємства.

Недоліком непрямого методу є відсутність даних щодо реального надходження та витрачання грошових коштів у розрізі операційної діяльності і, відповідно, щодо безпосередньо грошових потоків [31].

О. Хорін зазначає, що при застосуванні непрямого методу звіт про рух грошових коштів володіє не стільки відносною самостійністю, скільки розглядається як додаток-розшифровка взаємозв'язку звітних показників різних форм фінансової звітності [37, с. 60].

На думку Л. А. Лахтіонової, визначення руху коштів за непрямим методом дає можливість зробити більш обґрунтовані висновки

про те, яким обсягом та з яких джерел були отримані грошові кошти, що надійшли; які основні напрями їх використання; чим пояснюється розбіжність величини отриманого прибутку і наявності грошових коштів [18, с. 255].

Прямий метод базується на інформації про всі операції, згруповані певним чином, які здійснені у звітному періоді на рахунках у банках та з касовою готівкою. Як зазначає О. Хорін [37, с. 60], «…треба надавати перевагу прямому методу, оскільки при цьому забезпечується:

– розкриття суттєвих джерел надходження грошових коштів та напрямів їх витрачання;

– зв'язок з даними бухгалтерських регістрів, які відображають валові суми основних компонентів грошових коштів, отриманих і виплачених у ході операційної діяльності;

– зіставленість порядку розкриття грошових оборотів подібно тому, як це робиться стосовно інвестиційної та фінансової діяльності;

– можливість розширення мінімального об'єму інформації за рахунок деталізації розшифровок з аналітичного обліку.

Погоджується з О. Хоріним А. Вишневська, яка вважає, що «…Звіт про рух грошових коштів доцільно складати прямим методом, оскільки він більшою мірою відповідає меті цього звіту» [6].

Слід зазначити, що в міжнародній практиці бухгалтерського обліку при складанні Звіту про рух грошових коштів перевага надається прямому методу. Згідно з опублікованими даними непрямому методу складання звіту віддають перевагу 97,5 % компаній у США [36]. Британський стандарт FRS-1 вважає, що звіт, складений непрямим методом, більше влаштовує тих користувачів, яких цікавить якість доходів компанії (з урахуванням структури негрошових статей, динаміки змін залишків тощо). Користувачі, орієнтовані тільки на кількісні характеристики, віддадуть перевагу прямому методу [19].

Переваги і недоліки прямого і непрямого методу складання Звіту про рух грошових коштів наведені у таблиці 1.

І. М. Герчикова [7, с. 66] трактує Звіт про рух грошових коштів, як звіт, в якому відображаються всі надходження та витрачання готівкових грошових коштів, тобто чисті зміни в готівці, які виникають у результаті поточної господарської діяльності фірми.

На нашу думку, це трактування звіту про рух грошових коштів не повністю висвітлює його зміст, оскільки, по-перше, у звіті відображаються не лише чисті зміни в готівці, але і в коштах на рахунках

у банках, депозитах до запитання та грошових еквівалентах; по-друге, чисті зміни в готівці, виникають не лише в результаті поточної господарської діяльності підприємства.

Таблиця 1

Переваги і недоліки прямого і непрямого методу складання Звіту про рух грошових коштів

Переваги	Недоліки
1	2
Прямий метод	
Розкриває суттєві джерела надходження грошових коштів та напрямів їх витрачання	Не дає інформації для аналізу взаємозв'язку чистого прибутку з грошовим потоком від операційної діяльності та виявлення причин розбіжностей суми чистого прибутку і залишку вільних грошових коштів на рахунках підприємства
Є достатньо прозорим, придатним для факторного та структурного аналізу в рамках звітного періоду	Охоплює не всі ресурси підприємства, а тільки грошові
Дає змогу побачити канали надходження та витрат грошових коштів	Потребує звернення до звіту про фінансові результати, якщо необхідно порівняти прибутковість діяльності підприємства та її забезпеченість реальними грошима. Це зменшує самодостатність звіту
	Надходження і витрачання коштів, розраховані за прямим методом, не мають чіткої часової ув'язки з результативністю діяльності підприємства саме за досліджуваний період
Непрямий метод	
Звіт, складений за непрямим методом, охоплює всі ресурси підприємства, а не тільки грошові	Висока трудомісткість при складанні аналітичного звіту зовнішнім користувачем
Дає зрозуміти, як рух грошових коштів впливає на формування прибутку	Необхідність залучення внутрішніх даних бухгалтерського обліку
Наявність інформації про відмінність між сумами чистого доходу і грошових коштів	Застосування доцільне тільки при використанні табличних процесорів
Може дати більше корисної інформації для перспективного аналізу	Відсутність у звіті даних про обсяги реальних грошових потоків від окремих видів операційної діяльності
Дозволяє встановити внутрішні причини генерування та відтоку коштів внаслідок здійснення операційної діяльності	

Джерело: розроблено автором за даними [19].

На думку О. Хоріна [37, с. 58], Звіт про рух грошових коштів – це «…звіт, який відтворює оборот фізичного капіталу організації в його найбільш ліквідній формі – грошового капіталу – у вигляді тієї частини фінансових засобів організації, яка носить універсальну та загальновизнану форму в платіжних операціях – грошову форму».

Це трактування можна взяти за основу при визначенні звіту про рух грошових коштів, оскільки, згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», однією із складових фінансових активів підприємства визначено грошові кошти та їх еквіваленти [27]. Водночас автор не вказує, внаслідок яких видів діяльності відтворюється у звіті оборот грошового капіталу.

Л. П. Хабарова зазначає, що «…Звіт про рух грошових коштів формує відомості про рух грошових коштів у валюті країни та в іноземній валюті» [34, с. 116].

В. В. Качалін, характеризуючи у своїй праці звітність відповідно до стандартів GAAP, дає таке визначення звіту про рух грошових коштів: «…це звіт, який характеризує надходження та вибуття грошових коштів» [12, с. 100].

На нашу думку, ці визначення не досить повно розкривають суть самого звіту, оскільки не зазначено, внаслідок яких видів діяльності відбувається рух грошових коштів підприємства, а також не наголошено на тому, що цей звіт складається за підсумками певного звітного періоду.

Е. Хелферт наголошує на тому, що звіт про рух грошових коштів – «...це фінансовий документ, який показує результати діяльності фірми у грошовому вираженні за певний період, який групує грошові потоки за сферами діяльності» [35, с. 538].

Визначення, наведене автором, є не досить коректним, оскільки фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку, який відображається у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), а в Звіті про рух грошових коштів відображається інформація про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах.

А. Д. Шеремет зазначає, що «Звіт про рух грошових коштів відображає залишки грошових коштів на початок року та кінець звітного періоду і потоки грошових коштів (надходження і витрачання) в розрізі поточної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства» [39, с. 29].

На думку ж О. П. Крайника та З. В. Клепикової, «Звіт про рух грошових коштів показує джерела і напрями використання грошей підприємства за певний період часу, а також у структурі грошових коштів підприємства, тобто він відображає надходження та використання грошових коштів підприємства внаслідок його діяльності за якийсь певний період часу (звітний період)» [16, с. 83].

Ці визначення найбільш повно розкривають зміст Звіту про рух грошових коштів, за винятком того, що в них не згадується про еквіваленти грошових коштів, які також знаходять своє відображення у звіті про рух грошових коштів.

Що ж стосується С. Ф. Голова, М. В. Кужельного, Ю. С. Цал-Цалка, то вони підтримують визначення звіту, яке наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24].

В.М. Матвеєва характеризує Звіт про рух грошових коштів як «... фінансовий звіт, в якому вказуються джерела отримання та статті використання грошових коштів протягом звітного періоду» [21, с. 124].

Е. Райс визначає Звіт про рух грошових коштів (cash flow statement) як «... звіт, в якому перераховуються причини руху грошових коштів підприємства протягом цього звітного періоду (accounting period)» [29, с. 225].

Ці визначення в цілому правильні, але, на нашу думку, бажано було б конкретизувати, внаслідок яких видів діяльності відбувається надходження та використання грошових коштів. Крім того, як і попередніми авторами, не згадується про еквіваленти грошових коштів, інформація про які також повинна бути відображена у цій формі звітності.

Л. А. Лахтіонова визначає звіт про рух грошових коштів як «… Звіт про зміни фінансового стану підприємства, що складається на основі методу руху грошових коштів» [18, с. 253].

Таке визначення заслуговує на увагу, оскільки, дійсно, зміни, які відбуваються протягом звітного періоду у складі грошових коштів, свідчать про зміни ліквідності та платоспроможності підприємства, а отже, і зміни фінансового стану самого підприємства (до речі, з 1977 року МСБО 7 мав назву «Звіт про зміни у фінансовому стані». А підставою для його перегляду було зростання потреби в інформації про джерела та напрями грошових потоків підприємства).

Як документ фінансової звітності, в якому відображаються надходження, витрачання та нетто-зміни грошових коштів у процесі

поточної господарської, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за відповідний період визначає звіт про рух грошових коштів Г. Б. Поляк та Л. А. Лахтіонова [18, с. 253; 33, с. 82].

Згідно зі ст. 3 Господарського Кодексу України під господарською діяльністю розуміють діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [10].

Оскільки господарська діяльність включає такі складові, як операційну, фінансову та інвестиційну діяльності, то визначення, наведене Г. Б. Поляк та Л. А. Лахтіоновою, повинно мати вигляд: «Звіт про рух грошових коштів – це документ фінансової звітності, в якому відображаються надходження, витрачання та нетто-зміни грошових коштів у процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за відповідний період».

Л. Пантелійчук та І. Байло визначають звіт про рух грошових коштів як звіт, що «… показує накопичення і використання коштів упродовж звітного періоду у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності» [26, с. 20].

Це трактування звіту про рух грошових коштів заслуговує на увагу, оскільки, дійсно, у цій формі звітності наводиться інформація про рух коштів внаслідок трьох видів діяльності: операційної, фінансової та інвестиційної.

Усі вищенаведені визначення стосуються лише змісту звіту про рух грошових коштів за прямим методом. Водночас, як зазначалось раніше, підприємства мають право складати таку форму звітності і за непрямим методом. Хоча назва звіту містить слова «за непрямим методом», насправді за непрямим методом у звіті визначається лише та частина, що пов'язана з операційною діяльністю. У цій формі звітності показники руху коштів від інвестиційної та фінансової діяльності визначаються за прямим методом. Тобто можна говорити про те, що та частина, яка стосується рухів коштів наслідок інвестиційної та фінансової діяльності, в обох формах (за прямим та непрямим методом) є ідентичною. Сумарні показники у формах звітності за прямим та непрямим методами також обчислюються однаково.

Визначенню змісту звіту про рух грошових коштів за непрямим методом приділено недостатньо уваги.

Так, Н. В. Федотова вважає, що «… Звіт про рух грошових коштів є основним документом, за допомогою якого можна контролювати поточну платоспроможність підприємства, приймати оперативні рішення з управління грошовими коштами та пояснювати розбіжності між фінансовими результатами та зміною величини грошових коштів» [32, с. 35–37].

З цією думкою можна погодитись, але тільки в частині відображення інформації щодо руху коштів унаслідок операційної діяльності.

Провівши дослідження, можна констатувати, що:

– по-перше, оскільки в Україні на сьогодні звіт про рух грошових коштів є формою лише річної звітності, то автор вважає за доцільне у визначенні звіту слова «... за звітний період» замінити словами «... за звітний рік»;

– по-друге, у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що «Рух грошових коштів – це надходження і вибуття грошових коштів та *їхніх еквівалентів*». Отже, еквіваленти грошових коштів також, як і грошові кошти, відображаються у звіті про рух грошових коштів, про що не вказано в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та не було згадано в жодному з проаналізованих визначень.

Тому автор, за результатами проведеного дослідження, вважає за доцільне використовувати наступне визначення Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) та Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма № 3-н).

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) – це звіт, який відображає джерела надходження і напрями вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за звітний рік;

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) – це звіт, який відображає зв'язок між одержаним фінансовим результатом і зміною грошових коштів підприємства у результаті операційної діяльності та надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за звітний рік.

Крім того, варто звернути увагу на роль та значення інформації звіту про рух грошових коштів для системи менеджменту підприємства. Л. А. Лахтіонова зазначає, що використання звіту про рух грошових коштів надає змогу точніше оцінювати перспективну платоспроможність і

тим самим знижувати фінансовий ризик, а також наголошує на тому, що звіт про рух грошових коштів надає можливість:

– оцінити майбутні надходження грошових коштів;

– проаналізувати здатність підприємства, погасити свою короткострокову заборгованість;

– оцінити необхідність залучення додаткових фінансових ресурсів [18].

С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, М. В. Кужельний сходяться на тому, що на підставі отриманої інформації про джерела та напрями грошових потоків підприємства з'являється можливість:

– оцінювати, прогнозувати та порівнювати грошові потоки підприємства;

– вивчати спроможність підприємства, погашати зобов'язання та виплачувати дивіденди;

– аналізувати грошові та негрошові аспекти операцій підприємства;

– виявляти причини невідповідності прибутку грошовим надходженням та видаткам [9, 17].

С. І. Терещенко вважає, що основна мета звіту полягає у наданні вичерпної інформації про:

– актуальну й потенційну спроможність підприємства вчасно і повним обсягом виконувати свої зобов'язання перед кредиторами та акціонерами;

– можливі розбіжності між результатом фінансово-господарської діяльності компанії за звітний рік та її грошовими засобами;

– вплив потоків інвестиційних і фінансових ресурсів на фінансовий стан компанії [30].

На думку О. І. Хоріна, дані про стан та рух грошового капіталу у поєднанні з показниками інших форм звітності надають змогу користувачам фінансової звітності отримати також дані, які:

– відображають масштаби грошового обороту організації (тобто звідки були отримані гроші та на які цілі вони були використані);

– розкривають обставини того, як були виконані зобов'язання перед власниками організації, державою, партнерами;

– відображають відомості про розмір грошового обороту, що надає змогу оцінити здатність підприємства і в майбутньому забезпечувати перевищення надходження грошових коштів над їх витрачанням;

– дозволяють встановити причини та розміри розходжень між приростом грошових коштів та чистим прибутком організації; забезпечити зв'язок між доходами, витратами, запасами, заборгованістю, надходженням та витрачанням грошових коштів. Це допоможе оцінити умови залучення грошового капіталу, розміри іммобілізації грошових коштів;

– дозволяють контролювати процес обслуговування боргових зобов'язань та створення необхідних резервів для погашення основної суми боргу;

– широко використовуються для визначення оптимального залишку грошових коштів [37].

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [23] метою складання Звіту про рух грошових коштів є «… надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах та їх еквівалентах за звітний період».

Як вважає Г. Б. Поляк [33], висновки, які робляться на основі сформованого звіту, можуть вплинути на прийняття рішень різними способами:

– даючи інвесторам інформацію про те, чи достатньо у підприємства коштів для фінансування його виробничо-господарських операцій, і визначаючи тим самим його привабливість для інвестицій;

– показуючи потенційним кредиторам, чи достатньо у підприємства коштів для сплати у строк усіх боргів;

– розглядаючи можливості підприємства виконувати непередбачені фінансові зобов'язання;

– оцінюючи здатність підприємства вилучати вигоду із своєї діяльності;

– демонструючи рух грошових коштів і відображаючи діяльність підприємства в динаміці від періоду до періоду для акціонерів та аудиторів.

Привабливість Звіту про рух грошових коштів, на думку Ентоні Райс [29], полягає в тому, що:

– по-перше, неможливо прикрасити величину грошових коштів так само легко, як прибуток. Грошові кошти або є, або ж їх немає;

– по-друге, інформація Звіту про рух грошових коштів є досить корисною для розуміння того, що відбувається у бізнесі як з точки зору основної господарської діяльності, так і зі сторони структури капіталу.

Т. І. Мельникова, В. Л. Бикадоров, П. Д. Алексєєв зазначають, що основною метою Звіту про рух грошових коштів є забезпечення користувачів фінансової звітності інформацією про надходження та виплату грошових коштів підприємства за період. Така інформація надає можливість оцінити короткострокову та довгострокову платоспроможність підприємства, його здатність виплачувати кредити та дивіденди, його потребу у додатковому фінансуванні, виявити причини відмінностей у показниках чистого прибутку та чистого збільшення грошових коштів тощо. Вважається, що ця форма найбільш корисна та інформативна для фінансового аналізу [22, с. 41; 4, с. 46].

«...Не дивлячись на те, що Звіт про рух грошових коштів входить у склад фінансової звітності і надається зовнішнім користувачам, він має велике значення для керівництва підприємства», – зазначає М. Ю. Шапошников. І наголошує на тому, що для фінансового директора цей звіт є ефективним методом оцінки зростання підприємства і на його основі здійснюється планування майбутніх фінансових потреб [28, с. 206–207].

О. В. Єфімова та М. В. Мельник [1, с. 142] дотримуються думки, що звіт про рух грошових коштів дозволяє фінансовому аналітику отримати інформацію про:

– спроможність підприємства отримувати приріст грошових коштів у ході своєї діяльності;

– здатність підприємства тепер і в перспективі відповідати за своїми фінансовими зобов'язаннями, платити дивіденди і залишатися кредитоспроможним;

– можливі розходження між величиною річного чистого прибутку/збитку і реальних чистих грошових потоків за основною (поточною) господарською діяльністю і причини цієї невідповідності;

– вплив на фінансовий стан підприємства його інвестиційних і фінансових операцій, пов'язаних і не пов'язаних з рухом грошових коштів;

– вплив на майбутнє фінансове становище підприємства прийнятих у минулі періоди рішень в області інвестицій і фінансування;

– величину передбачуваної потреби у зовнішньому фінансуванні.

В. П. Масловський та В. Н. Сурай вважають, що Звіт про рух грошових коштів є основним документом для аналізу грошових потоків. Він дозволяє контролювати поточну платоспроможність підприємства, приймати оперативні рішення щодо управління та пояснювати

відмінності між фінансовим результатом і змінами потоку грошових коштів [20, с. 74].

О. Г. Голіченко вказує, що Звіт про рух грошових коштів – це найбільш інформативна форма представлення даних про фінансові потоки компанії. На його основі можна контролювати поточний стан фінансів підприємства і робити висновок про те, яким він буде у найближчий час [8, с. 49].

«За допомогою інформації, що міститься у Звіті про рух грошових коштів, можна проаналізувати потужність фінансових потоків підприємства (основні суми надходжень грошових коштів і платежів), оцінити структуру надходжень (визначити, яку частку в них становить виручка від реалізації продукції, отримані аванси, суми, які надійшли у вигляді кредитів, тощо), а також структуру платежів за основними їх видами», – зазначають А. І. Ковальов та В. П. Привалов [13, с. 42].

На думку В. В. Іванієнко [11, с. 90] інформація про рух коштів цінна тим, що вона надає користувачам фінансової звітності базу для оцінки здатності підприємства залучати і використовувати кошти та їх еквіваленти. Звіт про рух коштів до того ж надає інформацію, корисну при оцінці фінансової гнучкості фірми. Такої ж думки притримується Н. І. Верхоглядова [5, с. 57].

В. Ф. Палій вказує на те, що зі Звіту про рух грошових коштів можна отримати інформацію про те:

– чи забезпечувалось досягнення прибутковості достатнім надходженням грошових коштів, який би сприяв розширенню здійснюваних операцій або, у крайньому випадку, дозволяв би підтримувати їх на колишньому рівні;

– чи задовольняє приток грошових коштів необхідний рівень ліквідності підприємства [25, с. 77].

Базуючись на даних Звіту про рух грошових коштів, як зазначає О. І. Богатирьова, можливо здійснити:

– фінансове планування та бюджетування діяльності підприємства (з урахуванням оборотності окремих складових активів та зобов'язань підприємства);

– оцінку ефективності інвестицій підприємства, які призводять до виключення коштів з обороту;

– оцінку активності та результативності діяльності підприємства в області залучення додаткових фінансових ресурсів [3, с. 8].

М. Корягін, О. Височан та В. Лопатовський також звертають увагу на важливість інформації, яка міститься у Звіті про рух грошових коштів. На думку авторів, на її основі:

– провадять аналіз можливостей підприємства залучати і використовувати грошові кошти та їх еквіваленти;

– визначають фінансову гнучкість як показник спроможності генерувати суб'єктом господарювання значні суми грошових коштів для вчасного реагування на несприятливі зміни в кон'юнктурі ринку, прямо залежить від руху грошових коштів за декілька останніх періодів;

– здійснюють порівняння грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, яке надає можливість сформувати думку про активність підприємства в тій чи іншій сфері бізнесу, а також про правильність обраного основного напряму господарської діяльності тощо [15, 19].

Автори зазначають, що інколи буває значно кориснішим мати інформацію про рух грошових коштів від господарської діяльності, яка об'єктивніше відображує ефективність діяльності підприємства, ніж про чистий прибуток підприємства за звітний період.

У Звіті про рух грошових коштів за кожним видом діяльності за звітний період розраховується чистий рух грошових коштів, тобто результат збільшення або зменшення грошових коштів. Якщо Звіт про рух грошових коштів складено правильно, то тим самим забезпечується правильне визначення структури залишків грошових коштів та достовірне прогнозування часу виникнення можливих труднощів. Але слід відзначити, що мета складання звіту полягає не у визначенні показника «Чистий рух грошових коштів за звітний період», а у відображенні причин змін суми грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності.

Виходячи з цього, як вважають В. С. Юровський та М. Ю. Карпушенко, «… за допомогою Звіту про рух грошових коштів можна виявити таку важливу інформацію, як:

– склад і структуру грошових коштів по підприємству в цілому та за видами його діяльності;

– вплив надходження та вибуття грошових коштів на його фінансову стійкість;

– резерв грошових коштів на кінець звітного періоду (як різниця між надходженням та використанням готівки) для підтримання нормальної платоспроможності;

– види діяльності, які генерують основні надходження грошових коштів та вимагають їх використання за звітний період [41].

Виходячи із вищенаведеного можна зробити висновок, що Звіт про рух грошових коштів містить інформацію, яка є важливою для кожного керівника, а саме про наявність грошових коштів, якими володіє підприємство, оскільки загальновідомо, що наявність грошей важливіше прибутку. Але звіт лише констатує інформацію про надходження та витрачання грошових коштів, а інформацією володіє той, хто вміє її аналізувати. Тому важливим моментом Звіту про рух грошових коштів є його аналітичні можливості (таблиця 2).

Таблиця 2

Аналітичні можливості Звіту про рух грошових коштів

Аналітичні можливості	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-н)
Надає користувачам фінансової звітності повну, правдиву та неупереджену інформацію про зміни, що відбулися у грошових коштах та їх еквівалентах за звітний період	+	+
Розкриває склад і структуру грошових коштів по підприємству в цілому та за видами його діяльності	+	+
Відображає джерела надходження та напрями вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за звітний рік	+	–
Відображає зв'язок між одержаним фінансовим результатом і зміною грошових коштів підприємства у результаті операційної діяльності та надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за звітний рік	–	+
Є основним документом для аналізу грошових потоків	+	+
Виступає ефективним методом оцінки зростання підприємства	+	+
Надає можливість здійснювати фінансове планування та бюджетування діяльності підприємства	+	+

Джерело: розроблено автором.

Звіт про рух грошових коштів є однією з форм річної фінансової звітності більшості підприємств. Він має виняткове значення для потреб управління щодо аналізу руху грошових коштів, оскільки містить інформацію про надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів у розрізі ключових видів господарської діяльності підприємства. З одного боку, ця звітна форма має всі властивості, щоб виокремити її з-поміж інших: завершеність, комплексність, змістовність тощо. З іншого боку, вона є тим елементом, який доповнює Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), надаючи їм цілісної інформаційної завершеності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анализ финансовой отчётности: учеб. пособие / [О. В. Ефимова, М. В. Мельник и др.]. – М.: Омела-Л, 2004. – 408 с.

2. Бернстайн Леопольд А. Анализ финансовой отчётности: теория, практика, интерпретация / Л. Бернстайн; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

3. Богатырёва Е. И. Составление и консолидация Отчёта о движении денежных средств / Е. И. Богатырёва // Бухгалтерский учёт. – 2002. – № 5.

4. Быкадоров В. Л. Финансово-экономическое состояние предприятия: [практ. пособие] / В. Л. Быкадоров, П. Д. Алексеев. – М.: Изд-во «ПРИОР», 2001. – 96 с.

5. Верхоглядова Н. І. Фінансовий аналіз суб'єктів господарської діяльності промислових підприємств: [монографія] / Н. І. Верхоглядова. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – 204 с.

6. Вишневская А. В. Тенденции развития финансовой отчетности и VALUE-BASED REPORTING / А. В. Вишневська, В. В. Галасюк // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід : Міжнародна науково-практична конференція з аудиту : тези доповідей. – Київ: НЦОА, 2003. – С. 174–181.

7. Герчикова И. Н. Финансовый менеджмент: [учеб. пособие] / И. Н. Герчикова. – М.: Изд-во АО «Консалтбанкир», 1999.

8. Голиченко О. Г. Деньги, инфляция, производство: моделирование в условиях несовершенной конкуренции / О. Г. Голиченко. – М.: ОАО «Изд-во «Экономика», 1997. – 196 с.

9. Голов С. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Екаунтинг, 2000. – 348 с.

10. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/.

11. Іванієнко В. В. Фінансовий аналіз: [навч. посібник] / В. В. Іванієнко. – К.: Видавничий Дім «ІНЖЕК», 2003. – 168 с.

12. Качалин В. В. Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – М.: Дело, 1998. – 432 с.

13. Ковалёв А. И. Анализ финансового состояния предприятия / А. И. Ковалёв, В. П. Привалов. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2000. – 204 с.

14. Коммерческое бюджетирование / В. В. Бочаров. – СПб.: Питер, 2003. – 368 с.

15. Корягін М. Взаємозв'язок Звіту про рух грошових коштів з іншими формами звітності та типологія помилок при його складанні / М. Корягін, О. Височан // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 2. – С. 31–37.

16. Крайник О. П. Фінансовий менеджмент: [навч. посібник] / О. П. Крайник, З. В. Клепкова. – Львів.: Держ. університет «Львівська політехніка»; Київ: «Декор», 2000. – 260 с.

17. Кужельний М. В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: [навч.-метод. посібник] / М. В. Кужельний, Є. В. Калюга, О. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001.

18. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: [монографія] / Л. А. Лахтіонова. – К.: КНЕУ, 2001. – 387 с.

19. Лопатовський В. Г. Особливості заповнення звіту про рух грошових коштів за прямим та непрямим методами [Електронний ресурс] / В. Г. Лопатовський, Я. О. Стецюк. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/18_APSN_2014/Economics/7_173023.doc.htm.

20. Масловский В. П. Стратегия и тактика финансового менеджмента: [учеб. пособие] / В. П. Масловский, В. Н. Сурай. – Красноярск, 2000. – 134 с.

21. Международный бухгалтерский учёт GAAP и TAS: Справочник бухгалтера от А до Я / В. М. Матвеева. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 192 с.

22. Мельникова Т. И. Введение в финансовый менеджмент: курс лекций. Ч. 1. / Т. И. Мельникова. – Новосибирск: СибАГС, 2001. – 140 с.

23. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua.

25. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчётности / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 456 с.

26. Пантелійчук Л. Звіт про рух грошових коштів / Л. Пантелійчук, І. Байло // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 1.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»: наказ Міністерства фінансів України: від 30.11.2001 № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua.

28. Проблеми та перспективи розвитку економіки України в умовах ринкової трансформації: зб.: Економічний вісник Національної гірничої академії України. – № 2, Т. 1. – Дніпропетровськ: РИК НГА України, 2001. – 217 с.

29. Райс Э. Бухгалтерский учёт и отчётность без проблем / Э. Райс; [пер. с англ.]. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 242 с.

30. Терещенко С. І. Показник Cash Flow як критерій оцінки фінансового стану компанії / С. І. Терещенко // Фінанси України. – 2000. – № 5. – С. 36.

31. Томчук В. В. Нормативне регулювання грошових потоків як інформаційне забезпечення їх обліку та контролю / В. В. Томчук // Науковий вісник ЛНУВМБТ імені С.З. Ґжицького. – Львів. – 2012. – № 1 (51). – С. 302–311.

32. Федотова Н. В. Финансовый менеджмент: [уч. пособие] / Н. В. Федотова. – М.: РГОТУРС, 2000. – 40 с.

33. Финансовый менеджмент: [учебник] / под ред. проф. Г. Б. Поляка. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 518 с.

34. Хабарова Л. П. Отчёт о движении денежных средств / Л. П. Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 1.

35. Хелферт Э. Техника финансового анализа / Э. Хелферт; [пер. с англ.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 663 с.

36. Хом'як Р. Л. Удосконалення методики складання звіту про рух грошових коштів у системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень / Р. Л. Хом'як, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – Львів: Львівська політехніка, 2007. – Вип. 577. – 506 с.

37. Хорин А. Н. Отчёт о движении денежных средств / А. Н. Хорин // Бухгалтерский учёт. – 2002. – № 5.

38. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємств та її аналіз: [навч. посібник] / Ю. С. Цал-цалко. – Київ: ЦУЛ, 2002.

39. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 208 с.

40. Шим Джей К. Финансовый менеджмент / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел; [пер. с англ.]. – М.: Информационно-издательский дом «Филин», 1996. – 400 с.

41. Юровский Б. С. Как составить отчет о движении денежных средств / Б. С. Юровский, М. Ю. Карпушенко. – Х.: Энциклопедия бухгалтера и экономиста, 2002. – 80 с.

РОЗДІЛ ІІІ
УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

О. М. Андрієнко,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

ВИДАТКИ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Основна мета сучасних систем охорони здоров'я – збереження, зміцнення та відновлення здоров'я громадян. Це забезпечується раціональним об'єднанням зусиль пацієнтів, медичного персоналу, установ і організацій, місцевої та центральної влади й ефективним використанням ресурсів, які визначаються бюджетом та іншими джерелами для їх діяльності щодо задоволення потреб громадян у підтриманні їх здоров'я [9].

Охорона здоров'я населення є одним із найважливіших компонентів сучасної соціальної політики усіх країн світу. Від загального стану здоров'я населення залежить рівень економічного розвитку країни. В Україні стан громадського здоров'я та охорона здоров'я населення залишаються незадовільними. Це, у першу чергу, пов'язано з екологічною кризою, економічною, політичною та демографічною ситуацією в державі і, як результат, недостатнім фінансуванням галузі [12].

Щорічно держава вишукує можливості й суттєво збільшує видатки з державного та місцевого бюджетів на медичне забезпечення населення, що є незаперечним фактом.

Нами досліджені обсяги бюджетних видатків на медичне забезпечення у розрахунку на одного жителя/на одного працюючого та у відсотках до ВВП (табл. 1).

Видатки на охорону здоров'я України на одного жителя/на одного працюючого за період 2004–2014 рр. відображено на рис. 1.

Статистичні дані табл. 1 та рис. 1 свідчать про збільшення питомої ваги видатків на охорону здоров'я протягом 2004–2014 рр. у 4,7 раза.

Аналіз наведених даних переконливо засвідчує, що фінансування охорони здоров'я з державного та місцевих бюджетів зростає з кожним роком, а у 2014 році спостерігається незначне їх зменшення.

Таблиця 1

Видатки на охорону здоров'я України за період 2004–2014 рр.

Роки	Видатки місцевих бюджетів охорони здоров'я України				Видатки Державного бюджету охорони здоров'я України				Видатки зведеного бюджету охорони здоров'я України			
	усього, млн грн	видатки на 1 жителя, грн	видатки на 1 працюючого, грн	у % до ВВП	усього, млн грн	видатки на 1 жителя, грн	видатки на 1 працюючого, грн	у % до ВВП	усього, млн грн	видатки на 1 жителя, грн	видатки на 1 працюючого, грн	у % до ВВП
2004	8 694	183	428	2,5	3 435	72	169	1,0	12 129	255	598	3,5
2005	11 965	253	579	2,7	3 497	74	169	0,8	15 462	327	748	3,5
2006	15 637	333	754	2,9	4 083	87	197	0,8	19 720	420	951	3,7
2007	20 396	437	976	2,8	6 318	135	302	0,9	26 715	573	1 278	3,7
2008	26 194	565	1 249	2,8	7 357	159	351	0,8	33 551	724	1 600	3,5
2009	29 027	629	1 438	3,2	7 530	163	373	0,8	36 558	792	1 811	4,0
2010	36 009	783	1 777	3,3	8 756	191	432	0,8	44 765	974	2 209	4,1
2011	38 738	846	1 906	3,0	10 224	223	503	0,8	48 962	1 070	2 409	3,8
2012	47 095	1 032	2 314	3,3	11 358	249	558	0,8	58 454	1 281	2 872	4,1
2013	48 689	1 069	2 386	3,3	12 879	283	631	0,9	61 569	1 352	3 017	4,2
2014	46 569	1 025	2 539	3,0	10 581	577	626	0,7	57 150	1 258	3 116	3,6

Джерело [25]

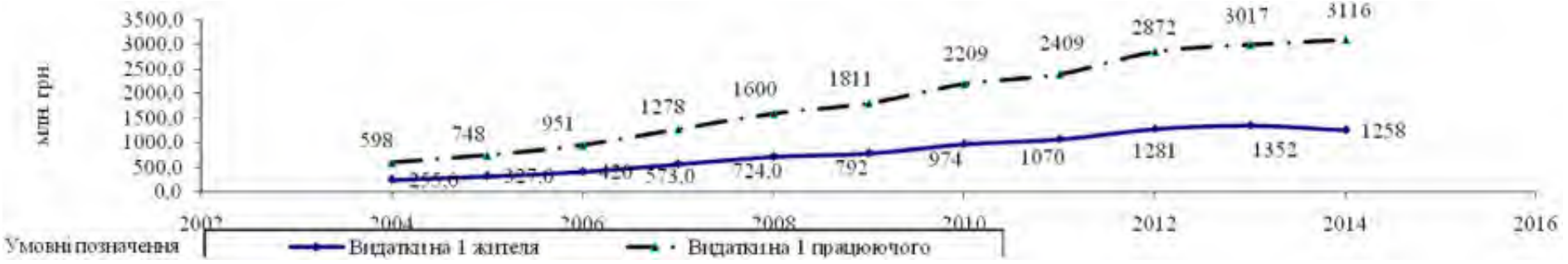


Рис. 1. Видатки закладів охорони здоров'я України на 1 жителя та 1 працюючого за період 2004–2014 рр. ***(розроблено автором на основі табл. 1)***

За даними Комітету Верховної Ради України з питань охорони здоров'я, державні витрати на одного жителя станом на 01.10.2014 становили 1 459,0 грн раз менше, ніж у середньому у світі, та в 13 разів менше, ніж у середньому у Європі.

За обсягом витрат на охорону здоров'я у розрахунку на одного жителя Україна посідає 111 місце серед країн ООН і 8 серед країн СНД. А за показником «державного фінансового внеску» в охорону здоров'я на сучасному етапі соціально-економічного розвитку Україна посідає 141 місце, що тісно корелює із зростанням рівня смертності, інвалідності та захворюваності.

Крім того, статистичний показник видатків з бюджету на фінансування медичної галузі стосовно ВВП країни (табл. 1) не робить у світі честі нашій державі. Причиною цього є недотримання центральною законодавчою та виконавчою владою України рекомендацій Всесвітньої організації охорони здоров'я стосовно видатків на охорону здоров'я, відповідно до яких:

– 6,41 % ВВП розцінюється як мінімальний рівень бюджетного фінансування/рівень виживання медичної галузі;

– 3,2 % ВВП – як критичний, за якого відбувається зниження рівня і зменшення обсягу медичної допомоги на 1/3;

– нижче 1,6 % ВВП – як позамежний, що розцінюється як рівень повного руйнування структури медичної галузі.

За даними ВОЗ, станом на 01.10.2014 (рис. 2) світовим лідером за загальними витратами на охорону здоров'я є Сполучені Штати Америки.

На медицину американці витрачають близько 9 % від ВВП. Країни Західної й Північної Європи підтримують фінансування медицини на рівні 5,5–9 % ВВП, водночас витрати на медицину в Україні становлять 3,6 % ВВП (див. табл. 1).

Таким чином, наряду із збільшенням виділення фінансування державним закладам охорони здоров'я їх стан визначається як критичний, адже дефіцит бюджетних коштів, сучасні умови економічної кризи не могли не позначитись на матеріальному та фінансовому стані закладів охорони здоров'я, і як наслідок, мережа державних закладів охорони здоров'я скорочується, зменшується штатна чисельність медичного персоналу.

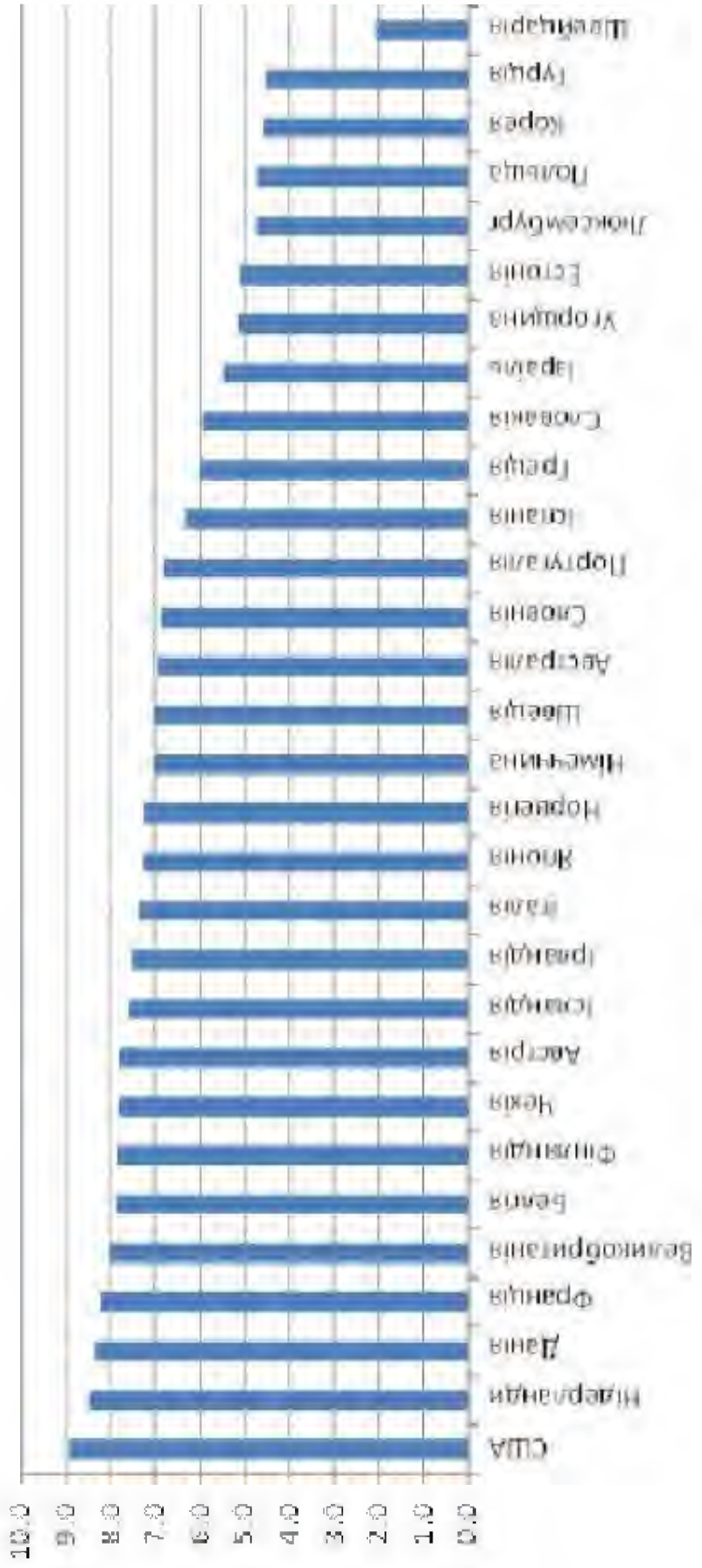


Рис. 2. Витрати на медицину у ВВП у різних країнах світу станом на 01.10.2014 (*джерело [25]*)

Отже, державним закладам охорони здоров'я надається лише мінімальне фінансування з державного або місцевого бюджетів, в основному на покриття захищених статей видатків. Дефіцит державних коштів веде до заміщення безкоштовної медичної допомоги платною. На населення перекладається більша частина коштів, які необхідні для надання медичної допомоги.

А тому перед державними закладами охорони здоров'я виникає ряд проблем:

– формування витрат у державних закладах охорони здоров'я;

збільшення фінансування державних закладів охорони здоров'я за рахунок доходів від надання платних медичних послуг;

– визначення вартості платних медичних послуг.

Фінансування державних закладів охорони здоров'я, в першу чергу, залежить від правильного планування видатків і витрат на медичну галузь, які виділяються згідно із Законом України «Про державний бюджет України». Тобто одним з найважливіших елементів фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, у тому числі і закладів охорони здоров'я є видатки, які є основою для визначення результату виконання кошторису.

Видатки бюджетних установ здійснюються у процесі надання нематеріальних послуг, а тому за економічним змістом відрізняються від витрат підприємств (у т. ч. державних) і госпрозрахункових організацій [6].

У зв'язку з цим зупинимося на теоретичному визначенні і підходів до трактування видатків у вітчизняній і міжнародній обліковій політиці і практиці.

Визначення термінів «витрати» та «видатки» в нормативно-законодавчих актах, міжнародних стандартах бухгалтерського обліку державного сектора та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку державного сектору відображено в табл. 2.

З табл. 2 видно, що НП(С)БОДС № 101і МСБОДС № 1 не містять визначення поняття «видатки», а містять визначення «витрати». Це пов'язано з тим, що і за МСБОДС і за НП(С)БОДС бухгалтерський облік доходів і витрат державного сектору ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Доцільно відмітити, що на відміну від міжнародної практики у бюджетній сфері України розрізняють два основних об'єкта: державний і місцеві бюджети та бюджетні установи.

Таблиця 2

Визначення термінів «видатки» та «витрати» у законодавчих актах та стандартах бухгалтерського обліку державного сектора

Основні дефініції	Нормативна база бюджетної сфери	НП(С)БОДС № 101	МСБОДС № 1
1	2	3	4
Видатки	Видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [4]	-	-
Витрати	Витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [4]	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [15]	зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам [13]

В Україні під *бюджетним обліком слід розуміти бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів, який ведуть органи Державної казначейської служби, а майновий облік – це бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ, який ведуть розпорядники бюджетних коштів*.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів (бюджетний облік) ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів).

Операції за доходами та витратами відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу.

Для бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ (майнового обліку) застосовують поєднання 2-х методів. *Облік доходів загального фонду бюджетних установ ведеться за касовим методом, у той момент, коли видатки загального фонду та доходи і видатки спеціального фонду – за методом нарахувань.* Виходячи звідси вчені вважають, що в Україні для обліку доходів і видатків бюджетних установ використовують модифікований метод нарахувань.

Застосування модифікованого методу нарахувань бюджетних установ України надає можливість виділяти певні його переваги: тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; підконтрольність і прозорість процесів фінансування; низька трудомісткість облікових робіт [11].

Одним із недоліків чинної практики є невідповідність методу нарахування через зіставлення доходів (які визнаються у момент надходження коштів за касовим методом) та нарахованих у звітному періоді видатків (за методом нарахувань видатки відносяться до періоду їх здійснення). Внаслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі в бюджетних установах штучно виникає прибуток (профіцит) через: недовиконання цільової програми; або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або коштів отримано більше, ніж витрачено. Отримання прибутку (профіциту) для бюджетних установ за рахунок загального фонду є абсолютно неприродним, оскільки вони є неприбутковими закладами, діяльність яких направлена не на отримання прибутку, а на досягнення соціального ефекту, тобто надання безоплатних послуг. Тому витрати, понесені бюджетними установами для надання послуг, компенсуються за рахунок коштів, передбачених кошторисом, а не із доходу від реалізації послуг, як в комерційному секторі. Адже у бюджетних установах, незалежно від джерел покриття видатків, фінансування здійснюється на підставі таких принципів: плановість, безоплатність і безповоротність, цільове спрямування коштів, ефективність їх використання, фінансування в міру виконання плану, оптимальне поєднання власних, бюджетних та кредитних джерел, здійснення контролю за використанням коштів.

Проте найбільш проблематичним є змішане використання касового методу та методу нарахування при зіставленні доходів і видатків одного виду діяльності (загального фонду).

У той час нормативна база вітчизняного бюджетного обліку визначає поняття «видатки бюджету» та «витрати бюджету» (див. табл. 2).

Слід зауважити, що значення «видатків бюджету» значно ширше, ніж процес включення до державного та місцевих бюджетів видатків на утримання бюджетних установ та їх фінансування. Адже держава, виділяючи бюджетні асигнування, завжди визначає: пріоритети витрат, загальний обсяг фінансування, цільове використання коштів, норми витрат. Ці визначення розкривають зміст використання бюджету, проте не визначає економічної суті терміна «видатків бюджетних установ», тому що видатки на утримання бюджетних установ є тільки одним із основних напрямів видатків бюджету в бюджетній сфері.

Для забезпечення інтеграції бюджетної класифікації із планом рахунків та приведення економічної класифікації видатків, відповідно до вимог Статистики державних фінансів 2001 року (GFS 2001), наказом МФУ було затверджено нову економічну класифікацію видатків бюджету [18], яка містить визначення видатків за їх класифікацією, а саме: поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Проте визначення терміна «видатки бюджетних установ» відсутнє.

Одним з основних вимог до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів щодо управління бюджетними коштами є те, що вони:

– беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, узятих на облік органами Казначейства України (п. 1 ст. 48 Бюджетного кодексу України [4]); за спеціальним фондом бюджету винятково в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (п. 2 ст. 48 Бюджетного кодексу України [4]);

– після отримання товарів, робіт і послуг, відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання, приймають рішення про їх оплату та надають доручення на здійснення платежу органу Казначейства України, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством (п. 1 ст. 49 Бюджетного кодексу України [4]).

Також, відповідно п. 2.1 розділу 2 Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України [19], розпорядники бюджетних коштів беруть:

– за загальним фондом бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів), враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Казначейства;

– за спеціальним фондом – фінансові зобов'язання винятково в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (відкритих асигнувань (виділених коштів), залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів).

Тобто у бюджетних установах, у т. ч. і закладах охорони здоров'я, витрачання коштів здійснюється відповідно до взятих бюджетних фінансових зобов'язань, які відповідно до пп. 1.4 п. 1 розділу 1 Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України [19] мають значення, як зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене, відповідно до бюджетного асигнування, розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства. Тому, на нашу думку, доцільно було б визначення терміна «видатки бюджетних установ» пов'язати з бюджетними фінансовими зобов'язаннями.

Питання визначення термінів «видатки бюджетних установ» набули більшого обговорення вітчизняними науковцями в спеціалізованій літературі. У табл. 3 наведено визначення видатків бюджетних установ вітчизняними науковцями.

Таким чином, вітчизняні науковці під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, витрачені бюджетною установою в межах сум, установлених кошторисом у процесі своєї діяльності. Це визначення було ідентичним з визначенням, наданим у Роз'ясненнях щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, яке втратило чинність у зв'язку із приведенням економічної класифікації видатків у відповідність із вимогами Статистики державних фінансів 2001 року (GFS 2001).

Таблиця 3

Визначення термінів «видатки бюджетних установ» вітчизняними науковцями

Дефініція	Автор та назва літературного джерела
1	2
Видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів	Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: [навч. посібник] / В. Т. Александров. – Електрон. текстові дані – К. : АВТ ЛТД, 2004. – 387 с. [1]
Видатки бюджетних установ – це сума коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків	Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник / [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 316 с. [3]
Видатки – це витрати коштів бюджетної установи, що виникли у ході здійснення основної діяльності в межах сум, установлених кошторисом бюджетної установи	Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / [за редакцією В. І. Лемішовського]. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка». – 679 с. [5]
Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги	Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [підручник] / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сідельник; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 31–35 [6]
Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги	Облік у бюджетних установах: [навч. посібник / за заг. ред. О. А. Заїнчковського та Т. М. Сторожук. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – С. 59 [17]
Видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті	Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19 [10]
Видатки – це сума коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом – головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів. Тобто видатки – це державні платежі, що не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансових вимог)	Облік у бюджетних установах [Текст] : [навч. посібник] / П. Й. Атамас; Мін-во освіти і науки України, Дніпропетровський ун-т економіки та права. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – К. : ЦУЛ, 2009. – 288 с. [16]

Продовження таблиці

1	2
Видатки (не плутати із затратами) – це сума коштів витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом – головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів	Свірко С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 38 [22]
Видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом є сумами коштів витраченими бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум	Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 175 [23]
Видатки – державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійснені в обмін на товар чи послугу, або невідплатними	Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] / Л. В. Черничук, М. І. Маниліч. – Чернівці, 2007. – 398 с. [24]

Узагальнивши ряд літературних джерел та нормативно-законодавчих актів, нами запропоновано визначення терміна *«видатки закладів охорони здоров'я», як здійснення у процесі господарської діяльності бюджетних установ безповоротних державних платежів відповідно до взятих бюджетних фінансових зобов'язань у межах сум, передбачених кошторисом протягом бюджетного року.*

Виходячи з реалій вітчизняної практики бухгалтерського обліку можна стверджувати, що кошторис як основний плановий фінансовий документ бюджетної установи відображає в частині «Надходження» вхідні грошові потоки у розрізі загального і спеціального фондів установи, а у частині «Видатки та надання кредитів» – представлені напрями вихідних грошових потоків за загальним та спеціальним фондами бюджетної установи. Цілком обгрунтовано можна стверджувати, що *кошторис бюджетної установи відображає процеси формування вхідних грошових потоків та розподілу і використання вихідних грошових потоків у розрізі загального та спеціального фондів бюджетної установи.*

Разом з тим при застосуванні кошторисного порядку фінансування є певні недоліки, а саме:

по-перше, застарілі підходи до розподілу фінансових ресурсів на підставі показників потужностей (числа ліжко-місць і кількості відвідувачів). Тобто чим більша потужність державного закладу охорони здоров'я та обсяг задіяних ресурсів, тим більше коштів одержує заклад охорони здоров'я. У зв'язку з цим застарілі підходи до розподілу

фінансових ресурсів на підставі показників потужностей (числа ліжко-місць і кількості відвідувачів) спричиняють деформацію структури надання медичної допомоги та послуг і не можуть бути покладені в основу бюджетування;

по-друге, сума щорічного бюджету, яка планується на видатки охорони здоров'я на рівні держави, обраховується за значимістю науково обґрунтованого нормативу в розрахунку на одного жителя країни (області, міста, району, сільської ради). Проте за всі роки пропонувалося протилежне: кошти для бюджету на видатки охорони здоров'я просто виділялися, і лише тоді розраховувалися витрати держави на одного мешканця та структурувався бюджет. Наведене свідчить про неадекватність існуючої системи охорони здоров'я соціально – економічним умовам переходу до міжнародної практики;

по-третє кошторисне фінансування, як правило, породжує залишковий метод виділення фінансових ресурсів. Держава, встановлюючи соціальні гарантії щодо надання безоплатної медичної допомоги відповідно до ст. 49 Конституції України [8], присвоює монопольне право визначати натуральні та грошові нормативи обслуговування. У зв'язку з цим посилюється недостатність бюджетного фінансування закладів охорони здоров'я. За такої форми фінансування істотно послаблюється зв'язок між затратами та результатами діяльності закладів охорони здоров'я. Спосіб нормування праці за такого варіанта кошторисного фінансування, безперечно веде до зниження стимулів ефективності праці;

по-четверте, незважаючи на диференціацію в підпорядкуванні державних закладів охорони здоров'я (державний або місцевий рівень), розподіл коштів відбувається через головних розпорядників кошів, які не враховують територіальну диференціацію дії різних факторів регіонів.

Склалася ситуація, коли виявлені вади нинішнього методу планування фінансового забезпечення не дають можливості закладам охорони здоров'я стати рівноправними учасниками ринкових умов господарювання.

У зв'язку з цим повинен докорінно змінитися підхід до виділення фінансових ресурсів на покриття видатків закладів охорони здоров'я: від принципу «забезпеченості функціонування» треба перейти до принципу «ефективної діяльності». При цьому обсяг асигнувань з бюджету повинен визначатися не залежно від того, скільки коштів

необхідно для існування закладу охорони здоров'я, а безпосередньо залежить від виконуваної роботи, її ефективності та ступеню задоволення суспільних потреб.

Для цього потрібно розробити нові методологічні підходи щодо принципів фінансового планування видатків закладів охорони здоров'я, які повинні базуватися на таких основних завданнях:

– визначення фінансових можливостей закладів охорони здоров'я щодо надання гарантованого рівня медичної допомоги (невідкладної допомоги) громадянам країни, оптимізації джерел фінансового забезпечення медичної допомоги, оцінки можливості отримати додаткові кошти за рахунок надання різного роду платних послуг чи інших форм надходження коштів;

– використання фінансових ресурсів та ефективності діяльності для досягнення високої якості надання послуг, а отже, й позитивних фінансових результатів;

– узгодження виробничих і фінансових завдань, руху матеріальних та фінансових ресурсів, планів на різних рівнях управління;

– вибір прогресивних методів обґрунтування джерел та методів фінансування діяльності закладів охорони здоров'я, раціонального розподілу ресурсів, оптимізації вартісних пропозицій і фінансових взаємовідносин, тобто використання багатоваріантних розрахунків з усіх завдань, які забезпечують вибір найкращого варіанта з точки зору впливу фінансових стимулів, оптимізації рівня затрат, збільшення доходів.

Реформа фінансового забезпечення охорони здоров'я України має відбуватися в рамках загальноприйнятих в Європі принципів соціальної рівності, справедливості і солідарності під час організації і надання послуг з охорони здоров'я, оскільки саме такий підхід надав змогу європейським країнам досягти високих показників стану здоров'я своїх громадян.

Таким чином, державним закладам охорони здоров'я надається лише мінімальне фінансування з державного або місцевого бюджетів, в основному на покриття захищених статей видатків. Дефіцит державних коштів веде до заміщення безкоштовної медичної допомоги платною. На населення перекладається більша частина коштів, які необхідні для надання медичної допомоги. Також бюджетного фінансування не вистачає для нормальної взаємодії медичної галузі з іншими галузями, що працюють за законами ринку.

Зменшення доступності і якості медичної допомоги на фоні підвищення собівартості медичних послуг, дефіциту державного фінансового забезпечення, зростання тіньового ринку й посилюючих дезінтеграційних процесів – суть сучасної системи охорони здоров'я України.

Внаслідок цього державні заклади охорони здоров'я, незважаючи на наявність ряду нормативно-правових рішень щодо обмеження платних послуг у державних і комунальних закладах системи охорони здоров'я, щорічно додають до процесу фінансування кошти, власноруч зароблені закладами та установами.

Таким чином, державні заклади охорони здоров'я, згідно з чинним законодавством, надають медичні платні послуги на засадах розподілу функцій постачальника (надавача) медичних послуг. Тобто сучасні ринкові відносини перетворюють медичну допомогу в товар. Становлення державних закладів охорони здоров'я як продавців медичних послуг у частині здійснення основної діяльності відбувається досить активно. При цьому за окремими бюджетними програмами питома вага плати за послуги загальним обсягом видатків на їх виконання досягає значного рівня. Із цього можна зробити висновок, що існує стабільний попит юридичних і фізичних осіб на такі послуги, і замовники зазначених послуг готові за них заплатити власні кошти.

Перед державними закладами охорони здоров'я, що надають платні медичні послуги на засадах розподілу функцій постачальника та надавача медичних послуг, постає необхідність обчислювати собівартість медичних послуг. Замовники послуг, як правило, бажають знати, які саме види послуг покриваються їхньою оплатою, відповідно, постачальникам необхідно знати собівартість цих послуг для встановлення цін на них.

У зв'язку з тим, що на державному рівні закладам охорони здоров'я, які надають платні послуги, не затверджено порядок проведення розрахунків для складання калькуляції витрат, немає затвердженої методики розрахунку вартості платних послуг, не встановлено порядку формування тарифів та склад калькуляційних статей щодо надання послуг на них, кожен заклад охорони здоров'я в Україні окремо формує собівартість медичних послуг, у результаті чого спостерігається велика різниця у рівнях тарифів на однотипні види медичних послуг у різних медичних закладах України, що у більшості випадків залежить від планування та калькулювання їх собівартості.

Таким чином, сьогодні з особливою гостротою постає проблема визначення та вдосконалення цінового регулювання у зазначеній сфері, оскільки недосконаліть правової та методично-нормативної галузевої бази певною мірою впливає на вартість послуг, які надаються державними та комунальними закладами охорони здоров'я.

В останні роки в Україні намітилася тенденція, яка притаманна сьогодні всім розвиненим країнам світу, – це тенденція до постійного зростання вартості медичних послуг.

Разом з тим питання, пов'язані з ціноутворенням, далеко невирішені, насамперед це торкається проблем, з яких найбільш важливі такі:

– відсутність законодавчо визначеного порядку надання медичних послуг та проведення розрахунків за надані послуги;

– розбіжності в питанні про склад калькуляційних статей для визначення ціни на платну медичну послугу;

– відсутність затвердженої методики розрахунку вартості платних послуг, порядку формування тарифів щодо надання послуг на них.

Спірним залишається питання про те, чи повинні бути ціни єдиними для одних і тих же видів медичних послуг, чи вони повинні диференціюватися залежно від рівня надання їх, економічних умов функціонування та оснащеності закладу охорони здоров'я, чи встановлюватися індивідуально для кожного закладу охорони здоров'я.

Тому однією з найважливіших проблем функціонування ринку медичних послуг в Україні є формування їх ціни, оскільки, з одного боку, вартісна оцінка медичних послуг стала необхідною у зв'язку з переходом України до нових форм господарювання, а з іншого – наявність показників вартості платних послуг визначають величину страхових внесків при впровадженні медичного страхування.

Разом з тим чинне законодавство та вітчизняні вчені надають рекомендації щодо використання статей, за якими складається калькуляції на медичні послуги [2].

На практиці основними статтями витрат, які складають структуру ціни (тарифу) на послуги, що надаються державними та комунальними закладами охорони здоров'я, є:

– оплата праці та нарахування на неї, які визначаються на підставі розмірів посадових окладів з урахуванням усіх інших умов оплати праці тих медичних працівників, які безпосередньо беруть участь у наданні цієї послуги;

– придбання медикаментів та матеріалів, які визначаються із застосуванням відповідних норм та нормативів за статтями матеріальних витрат на цей вид послуги, ціни придбання;

– накладні витрати, які визначаються у відсотковому відношенні фактичних витрат за попередній звітний період до фонду заробітної плати за цей період.

Разом з тим планові розміри статей витрат, що враховуються при формуванні тарифів, розраховуються на основі цих касових видатків за минулий рік, затверджених кошторисом статей видатків на звітний рік та з розрахунку середніх цін на одного хворого, один ліжко-день. У результаті цього планування та калькулювання собівартості послуг мають різні ціни, однотипні види медичних послуг у різних медичних закладах України.

Для усунення зазначених недоліків при розрахунках вартості ціни на медичні послуги до уваги слід брати не середні за закладами охорони здоров'я видатки на одного хворого чи один ліжко-день, а науково обґрунтований норматив, який повинен стати основним законодавчо затвердженим фінансовим виразом державного мінімального стандарту у сфері охорони здоров'я [2].

Разом з тим в умовах ринкової економіки державні заклади охорони здоров'я при визначенні ціни на платні медичні послуги повинні враховувати ряд зовнішніх та внутрішніх факторів.

До зовнішніх факторів належать:

– регулююча роль держави на ціни та ціноутворення;

– характеристика медичних послуг та платоспроможність населення відповідної території;

– рівноважний рівень цін на медичні послуги.

До внутрішніх факторів належать:

– рівень постійних та змінних витрат закладів охорони здоров'я, який повинен визначати мінімальну ціну, яка не може бути меншою від фактичної їх собівартості. Крім того, необхідно враховувати, що калькуляція витрат на надання платної послуги повинна бути обрахована за фактичними витратами на її надання і не може залежати від форми власності чи організаційної форми господарювання споживачів;

– пріоритету цілей, що ставлять перед собою заклади охорони здоров'я.

Отже, постала необхідність введення в термінологію закладів охорони здоров'я такого визначення, як «витрати».

Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва [7], С. В. Свірко [22] трактують витрати бюджетних установ як зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання. Проте це трактування визначає лише вартість державних медичних послуг, а не її розрахунок. Тому для повного визначення витрат бюджетних установ, ці вчені доповнюють категорію «витрати» поняттями «собівартість» та «калькулювання». Під собівартістю послуг вчені визначають суму витрат бюджетної установи, безпосередньо пов'язаних із наданням послуг, а визначення чи розрахунок собівартості послуги є їх калькуляцією [7].

Також Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва визначають, що для визначення собівартості використовується відповідний метод калькулювання послуг – сукупність способів відображення, групування та узагальнення даних про витрати на надання послуг у системі бухгалтерського обліку, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукту [7].

С. В. Свірко у своїх працях надає ідентичне визначення методу калькулювання послуг, але замість терміна «витрати» використовує термін «затрати». І надає виокремлене визначення терміна «затрати» як грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва певного продукту [23].

В. В. Сопко також виокремлює визначення терміна «затрати» як різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці, які формуються у процесі виробництва [23].

Л. В. Нападовська у своїх працях трактує затрати як вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів. Також термін «затрати» безпосередньо пов'язаний з формуванням собівартості послуг у процесі господарської діяльності, у зв'язку з цим під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та її реалізацію [14].

Отже, терміни «витрати» і «затрати» мають різний економічний зміст.

Разом з тим більшість авторів оперують термінами «витрати» і «затрати» як рівнозначними. Проте у ході функціонування бюджетних установ виникає потік різнобічної інформації про їхню діяльність, включаючи ті чи інші види обліку.

Враховуючи, що, згідно із законодавством України, існують такі види обліку у бюджетних установах, як бухгалтерський та управлінський облік, кожен із яких має власну мету та призначення, існує потреба у формуванні й використанні специфічних термінів, характерних для кожного із них, а саме:

– видатків та витрат – у системі бухгалтерського обліку;

– затрат – у системі управлінського обліку.

Тобто термін «видатки» та «витрати», який використовується в бухгалтерському обліку, характеризує фактично здійснені протягом бюджетного року видатки закладів охорони здоров'я загального та спеціального (в частині інших джерел власних надходжень та інших джерел спеціального фонду) фондів та витрат спеціального фонду (в частині першої групи власних надходжень).

Термін «затрати», який використовуватиметься в управлінському обліку, характеризуватиме фактичні та уявні затрати на надання платних медичних послуг та їх реалізацію.

Узагальнивши ряд літературних джерел та законодавчих актів, класифікацію видатків (витрат) та затрат закладів охорони здоров'я з метою організації обліку і контролю, пропонуємо проводити за ознаками, представленими в табл. 4.

Таблиця 4

Класифікація видатків (витрат) та затрат бюджетних установ

Ознака класифікації	Види класифікації
За джерелами покриття	а) за рахунок коштів загального фонду; б) за рахунок коштів спеціального фонду
За бюджетною класифікацією	а) зовнішньою структурою (функціональна, відомча, програмна); б) внутрішньою структурою (економічна)
За принципами фіксації	а) касові; б) фактичні; в) прямі
За економічним призначенням	а) поточні; б) капітальні
За видом обліку	а) видатки; б) витрати; в) затрати
За об'єктами бухгалтерського обліку виконання кошторисів	а) видатки загального фонду; б) видатки спеціального фонду; в) витрати спеціального фонду
За видами медичної допомоги	а) первинної медичної допомоги; б) вторинної медичної допомоги; в) третинної медичної допомоги

Таким чином, запропонована класифікація видатків (витрат) та затрат закладів охорони здоров'я надасть можливість розрізняти видатки в розрізі бюджетної класифікації за зовнішньою та внутрішньою структурою, а також у розрізі видів обліку за їх об'єктами.

Для нормального функціонування галузі охорони здоров'я актуальними є:

при формуванні видатків загального фонду застосовувати нормативний метод розрахунків, який повинен мати потужну нормативну базу: різноманітні науково обґрунтовані норми та нормативи. Розробка будь-якого фінансового нормативного показника передбачає й вирішення трьох основних питань:

– обґрунтованості вибору одиниці нормування;

– забезпечення адекватності нормативу реальному рівню витрат упродовж планового періоду;

– визначення ступеня диференціації складових видатків у процесі розрахунку кількісної величини показника.

На нашу думку, при виборі одиниці нормування загального фонду потрібно взяти за основу види надання медичної допомоги в розрізі рівня акредитації закладів охорони здоров'я;

розробка методики ціноутворення на платні послуги закладів охорони здоров'я, яка повинна врахувати такі чинники:

– по-перше, його можна визначити тільки на основі матеріальних витрат, тобто враховуючи витрати електроенергії, тепла, води, обладнання, інвентарю, медикаментів, продуктів харчування та ін.;

– по-друге розрахунки досить складні й потребують серйозних наукових досліджень;

– по-третє, значна частина витрат закладів охорони здоров'я, таких як комунальні послуги, капітальні вкладення, витрати на управління, мало залежать від кількості хворих і є умовно постійною;

– по-четверте, норматив буде різним залежно від чисельності, платоспроможності населення та розташування території.

На нашу думку, доцільно визначити склад статей витрат відповідно до діючого законодавства, а саме за кодами економічної класифікації видатків, але за кожним із них розробити та затвердити нормативи. А зміни в цінах на товарно-матеріальні цінності, підвищення заробітної плати, рівень інфляції коригувати з урахуванням індексу цін, зростання заробітної плати працівникам бюджетних установ, а також інших (адміністративних чи виробничих) витрат враховувати у розмірі рентабельності.

Тому вже сьогодні назріла необхідність визначення обґрунтованого нормативу кожного закладу охорони здоров'я з урахуванням економічного, соціального, природного й екологічного стану відповідних територій. Існування таких показників надасть змогу визначити реальний розмір фінансових ресурсів для задоволення необхідних потреб закладу, а також значно вдосконалити процедуру планування та калькулювання послуг.

Таким чином, вирішення цих та інших проблем стосовно формування видатків та витрат значною мірою визначило б розширення економічної самостійності регіонів країни. Адже те, наскільки вони політично незалежні і фінансово забезпечені, справляє істотний вплив на формування демократичних, ринково орієнтованих систем і підвищує шанси на успіх реформ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: [навч. посібник] / В. Т. Александров. – Електрон. текстові дані. – К. : АВТ ЛТД, 2004. – 387 с.

2. Андрієнко О.М. Визначення собівартості платних медичних послуг, які надаються державними закладами охорони здоров'я / О. М. Андрієнко // Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. – Випуск 263: в 9 т. – Том ІІІ. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – С. 713–721.

3. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – С. 316.

4. Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www// zakon.rada.gov.ua

5. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / [за ред. В. І. Лемішовського]. – Львів: Вид-во «Інтелект – Захід», 2008. – 1222 с.

6. Р. Т. Джога. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [підручник] / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 31–35.

7. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: [підручник] / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 425.

8. Конституція України: від 28.06.1996 із змінами і доповненнями від 08.12.2004 № 2222-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon.rada.gov.ua

9. Корнійчук О. П. Трансформація системи охорони здоров'я України: стан та перспективи / О. П. Корнійчук // Укр. мед. часопис. – 2013. – № 4(96). – 20–26 с.

10. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.

11. Ляховченко Л. А. Удосконалення державного управління фінансовим забезпеченням системи охорони здоров'я в Україні [Електронний ресурс] / Л. А. Ляховченко // Державне управління: теорія та практика. – 2009. – № 2. – Режим доступу: http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/ Lyahovchenko.pdf

12. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]: [сайт] / В. М. Метелиця. – Режим дост.: gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009.../18_Metel.pdf

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору № 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

14. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

16. Облік у бюджетних установах [Текст] : [навч. посібник] / П. Й. Атамас; Мін-во освіти і науки України, Дніпропетровський ун-т економіки та права. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – К. : ЦУЛ, 2009. – 288 с.

17. Облік у бюджетних установах: [навч. посібник / за заг. ред. О. А. Заїнчковського та Т. М. Сторожук]. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – С. 59.

18. Про внесення змін до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затв. наказом Міністерства фінансів України: від 21.06.2012 № 754 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

19. Про затвердження Порядку обліку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейської служби України, затв. наказом МФУ: від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon.rada.gov.ua

20. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України: від 28.02.02 № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

21. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова КМУ: від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua

22. Свірко С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: [навч.-метод. посібник] для самост. вивч. дисц. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 38.

23. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 175.

24. Черничук, Л. В. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / Л. В. Черничук, М.І. Маниліч. – Чернівці, 2007. – 398 с.

25. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.facebook.com/popular.economy

Л. І. Жидєєва,
к.е.н, доцент,
О.М. Андрієнко,
старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

У сучасних умовах інтеграції України до Європейського Союзу для забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів набувають надзвичайно важливого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку, а саме удосконалення обліку необоротних активів відповідно до НП(С)БОДС. Сьогодні актуальними є питання щодо досягнення цілі уніфікації, гармонізації бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ у результаті реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [20]. Зважаючи на специфіку функціонування більшості бюджетних установ, проблеми бухгалтерського обліку основних засобів набувають особливої актуальності та є однією із найбільш складних у їх практичній діяльності.

Бюджетні установи, як і інші суб'єкти господарювання, здійснюють діяльність, що має характерну особливість: вона відбувається у сфері надання послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Однією з важливих передумов високоякісного, перманентного, своєчасного надання цих послуг є забезпеченість бюджетних установ засобами праці, які становлять самостійний об'єкт бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання – так звані необоротні активи [3, с. 264]. Особливістю необоротних активів є багаторазове їх використання в процесі господарської діяльності, збереження початкового зовнішнього вигляду (форми) протягом тривалого періоду, який перевищує один рік.

Необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік. Основні засоби є складовою необоротних активів.

Методологічною основою щодо формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій

звітності в бюджетних установах з 1 січня 2015 року є Національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС).

Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установ розглядається у працях таких вітчизняних учених, як П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, І. Д. Ватуля, Р. Т. Джога, І. А. Краївська, М. Г. Михайлов, С. В. Свірко та ін.

Але в основному науковці оцінювали методику та організацію бухгалтерського обліку основних засобів, спираючись на діючу нормативну базу у той чи інший період часу. Між тим введення в дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» з 01.01.2015 (далі – НП(С)БОДС 121 «Основні засоби») визиває значні зміни в методику та організацію бухгалтерського обліку основних засобів, що також підкреслює актуальність дослідження. Тому необхідним є проведення комплексних розробок щодо методики та організації бухгалтерського обліку основних засобів в умовах введення НП(С)БОДС.

Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 було затверджено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора. Між з тим Методичні рекомендації визначень основних засобів не дають, разом з тим зазначають, що вони «…застосовуються суб'єктами державного сектора для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби) та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи…», тобто інші необоротні матеріальні активи ототожнюються з основними засобами.

З метою встановлення сутності основних засобів вважаємо за доцільне розглянути визначення основних засобів за різними авторами та відповідно до нормативно-правових документів. У табл. 1 наведено погляди вітчизняних вчених на визначення основних засобів бюджетних установ.

Проаналізувавши визначення поняття «основні засоби», видно, що автори трактують це поняття, спираючись на діючу нормативну базу у той чи інший період часу.

Таблиця 1

Тлумачення поняття «основні засоби» щодо бюджетних установ

Автор	Визначення
Атамас П. Й. [1, с. 265]	Матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік і вартість яких без ПДВ та інших платежів перевищує 1 000 грн за одиницю (комплект) та поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом
Болюх М. А., Заросило А. П. [2, с. 175], Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. [7, с. 266]	Необоротні активи, які мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 500 грн за одиницю (комплект)
Ватуля І. Д., Левченко З. М. [13, с. 132]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 1 000 грн за одиницю (комплект)
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [6, с. 103]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 1 000 грн (без ПДВ) за одиницю (комплект)
Лемішовський В. І. [5, с. 231], Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. [9, с. 222], Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І. [23, с. 202]	Матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно у ході виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1 000 гривень за одиницю (комплект)

У табл. 2 надано діючу нормативну базу, яка використовувалась бюджетними установами протягом 2012–2015 років щодо обліку основних засобів.

Методологічні засади щодо формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах у 2012–2014 роках були: Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 64 (далі – Інструкція № 64) [19], яка втратила чинність у зв'язку з впровадженням з 26.06.2013 Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 611 (далі – Положення № 611) [17], яке втратило чинність з 01.01.2015 у зв'язку з набранням чинності НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [12]. Така швидкоплинність нормативних актів негативно впливає на методику бухгалтерського обліку.

Таблиця 2

Законодавчо-нормативна інформація та її використання при прийнятті рішень щодо обліку основних засобів

Назва нормативно-законодавчого акта, номер і дата його дії	Зміст нормативно-законодавчої інформації
1	2
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [16]	Визначає правові принципи щодо обліку та оподаткування господарської діяльності бюджетної установи
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 12.05.2011 № 996-XIV [18]	Визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 (із змінами та доповненнями) [14]	Визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовуються бюджетними установами та типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ
Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ Державного казначейства України: від 27.07.2000 № 68	Визначає форми меморіальних ордерів та порядок їх складання у бюджетних установах
Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ державного казначейства України: від 06.10.2000 № 100	Визначає форми карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання
Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання: Наказ Головного управління Державного казначейства України, Державного комітету статистики України: від 02.12.1997 № 125/70	Визначає типові форми з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та порядок їх складання
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України: від 12.10.2010 № 1202 (вступив у дію з 01.01.2015) [12]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора: Наказ Міністерства фінансів України: від 23.01.2015 № 11 (вступив у дію з 01.01.2015) [8]	Застосовуються суб'єктами державного сектора для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визнані

Разом з тим якщо Інструкція № 64 [19] детально регламентувала організацію та методику бухгалтерського обліку основних засобів і їх документальне оформлення, то в Положенні № 611 [17] та НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [12] така деталізація відсутня і надаються тільки методологічні основи бухгалтерського обліку. Крім того, у НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [12] подано всі терміни і підходи, що використовуються у ПСБО 7 «Основні засоби», яке притаманне підприємницьким структурам і не враховано специфіки бюджетних установ.

У міжнародній практиці керуються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектора 17 «Основні засоби» (далі – МСБОДС № 17) [10]. З метою визначення адаптованості нормативно-правого поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів проведемо аналіз визначення основних засобів за період (2012–2014 роки) (табл. 3).

З даних табл. 3 можна зробити висновок про те, що визначення у НПСБОДС № 121 «Основні засоби» [12] та Положення № 611 [17] співпадають, що свідчить про узгодженість нормативних документів між собою. Між тим визначено лише граничну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів.

Але слід звернути увагу на те, що Положення № 611 діяло з 26.06.2013, а НПСБОДС затверджені, але вступили в дію з 01.01.2015. Тільки Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора (далі – Методичні рекомендації № 11) [8] визначають вартісну межу та віднесення основних засобів за їх групами до інших необоротних матеріальних активів.

Зовсім інше визначення пропонується у Податковому кодексі України [16], який, у першу чергу, встановлює вартісне обмеження на основні засоби, поділ основних засобів на групи (є певна відмінність від груп основних засобів за їх видами) виходячи із термінів їх корисної дії та норм амортизації і встановлює методи нарахування амортизації. Так, яким документом повинен керуватись бухгалтер з обліку основних засобів у бюджетних установах?

Для методики бухгалтерського обліку основних засобів було додатково розроблено Методичні рекомендації № 11 [8], оскільки виникла потреба в методиці відображення на рахунках господарських операцій з руху основних засобів та уточнення визначення окремих позицій.

Таблиця 3

Визначення основних засобів бюджетних установ відповідно до законодавства

Джерело	Визначення
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [16]	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2 500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2 500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації), яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 17 «Основні засоби» [10]	Матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [12]	Матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року. До малоцінних необоротних матеріальних активів зараховуються предмети вартістю, що не перевищує 2 500 гривень, та сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5 000 гривень за одиницю
Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державної казначейської служби України від 17.07.2000 № 64 [19]	Матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації), яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1 000 гривень за одиницю (комплект)
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [17]	Матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року

Одним з ключових питань в обліку основних засобів є критерії їх визнання. Звичайно, визначення того, чи є видаток активом або ж витратами, істотно впливає на відображений у фінансовій звітності результат діяльності. Проведемо аналіз сутнісних ознак та їх вплив на організацію обліку, контролю і аналізу основних засобів, що регламентується Інструкцією № 64 [19], Положенням № 611 [17], НП(С)БОДС 121 [12] та МСБОДС 17 [10] (табл. 4).

З табл. 4 видно, що Інструкцією № 64 та Положенням № 611 [17] критерії визнання основних засобів не встановлено. НП(С)БОДС 121 [12] встановлено ті ж критерії, що і в МСБОДС 17 [10].

Таблиця 4

Порівняльний аналіз сутнісних ознак основних засобів бюджетних установ

Джерело	Критерії визнання	Об'єкт основних засобів	Строк корисного використання
1	2	3	4
Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Державної казначейської служби України від 17.07.2000 № 64 [19]	Критерії не вказані	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою	Очікуваний період часу, протягом якого основні засоби використовуватимуться установою або з їх використанням виконуватимуться основні функції та завдання бюджетних установ
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Міністерства фінансів	Критерії не вказані	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що	Очікуваний період часу, протягом якого активи використовуватимуться установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний

Продовження таблиці

1	2	3	4
України від 26.06.2013 № 611 [17]		мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою	обсяг продукції (робіт, послуг)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 17 «Основні засоби» [10]	а) аналогічно до попереднього б) собівартість або справедливу вартість активу для суб'єкта господарювання можна достовірно оцінити	Стандартом не прописано	а) період, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати актив, або б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [12]	Існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектора майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектора	очікуваний період у часі, протягом якого активи використовуватимуться суб'єктом державного сектора або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом державного сектора обсяг продукції (робіт, послуг)

Для того щоб стверджувати про відповідність першому критерію визнання, слід впевнитись у надходженні майбутніх економічних вигід (або реалізації потенціалу корисності). Цього можна досягти показавши, що суб'єкт господарювання отримає винагороду від використання активу і прийме пов'язані з ним ризики. Другий критерій визнання задовольнити порівняно легко, оскільки існує цілий ряд методики для проведення достовірної первісної оцінки активу.

Згідно з нормативними актами та документами визначення об'єкта основних засобів залишилося незмінним, але у МСБОДС 17 [10] відсутнє визначення об'єкта основних засобів. Основоположним моментом в ідентифікації об'єкта основних засобів є строк корисного використання (експлуатації), визначення якого залишилось незмінним.

Проте в Інструкції № 64 [19] зазначалося, що строк корисної експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. Положенням № 611 [17], НП(С)БОДС 121 [12] та МСБОДС 17 [10] встановлення строку корисного використання (експлуатації) не визначено.

Бухгалтерський облік основних засобів бюджетних установ має забезпечити:

– правильне визначення первісної вартості, документального оформлення надходження та вибуття;

– контроль за зберіганням та ефективним використанням;

– своєчасне відображення в обліку зносу;

– визначення витрат на утримання та ремонт;

– правильне визначення результатів від ліквідації, а також втрат від списання не повністю амортизованих об'єктів.

Значні зміни щодо обліку основних засобів, а особливо визначення первісної вартості відбулись з 01.01.2015. На відміну від існуючої методики, що визначалась Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 64 [19], а також Положенням з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 611 [17], Методичні рекомендації № 11 [8] зазначають, що об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

1) вартість придбання у разі придбання за плату;

2) собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);

3) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора);

4) первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектора;

5) залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;

6) умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Розглянемо, які ж зміни внесені Методичними рекомендаціями № 11 [8] на відміну від існуючої відповідно до Положенням № 611 [17] і як вони вплинули на первісну вартість основних засобів при їх придбані за плату, подану в табл. 5.

Таблиця 5

Особливості формування первісної вартості основних засобів при придбанні за плату

Вид витрат	Відповідно до Положення № 611 [17]	Відповідно до Методичних рекомендацій № 11 [8]
Суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)	Включаються до первісної вартості	Включаються до первісної вартості
Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів	Не включаються до вартості, а відносились відразу на видатки загального чи спеціального фонду	Включаються до первісної вартості
Суми ввізного мита	Не включаються до вартості, а відносились відразу на видатки загального чи спеціального фонду	Включаються до первісної вартості
Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів	Не включаються до вартості, а відносились відразу на видатки загального чи спеціального фонду (якщо не платник ПДВ) чи на податковий кредит (якщо платник ПДВ)	Включаються до первісної вартості (якщо не платник ПДВ) чи на податковий кредит (якщо платник ПДВ)
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів	Не включаються до вартості, а відносились відразу на видатки загального чи спеціального фонду	Включаються до первісної вартості
Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів	Не передбачено	Включаються до первісної вартості
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою	Не передбачено	Включаються до первісної вартості

Враховуючи проведені порівняння між нормативними документами, необхідно зазначити, що при придбанні основних засобів підприємствами державного сектора після 01.01.2015 значно зростає їх первісна вартість, оскільки ряд витрат, пов'язаних з придбанням, включаються до їх собівартості і це надає можливість проконтролювати фактичні видатки, пов'язані з придбанням таких активів.

До 01.01.2015 до первісної вартості основних засобів включалась сума, сплачена постачальникам без врахування суми непрямих податків та інших витрат, що значно знижувало собівартість, а інші витрати на їх придбання відразу списувались на видатки, що допускало можливості втрати контролю та виникали зловживання.

Разом з тим для формування з урахуванням цих особливостей первісної вартості основних засобів виникає необхідність відображати її обліку на дебет рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи», а не як раніше відображати в бухгалтерському обліку за дебетом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Методичними рекомендаціями № 11 [8] зазначено, що вартість устаткування, яке не потребує монтажу, та інших необоротних матеріальних активів, які придбаваються суб'єктом державного сектора, відображається у складі незавершених капітальних інвестицій після надходження таких цінностей на місце призначення.

Між тим у Методичних рекомендаціях № 11 [8] не чітко визначено назву документа, відповідно до якого основні засоби можуть бути придбані, а особливо введені в експлуатацію. Так, п. 5 Методичних рекомендацій № 11 [8] зазначено, що господарські операції з надходження, руху та вибуття основних засобів оформлюються суб'єктом державного сектора первинними документами, форми яких затверджені в установленому законодавством порядку. Доцільно було б визначити, що об'єкт основних засобів вважається введеним в експлуатацію на основі Акта приймання-передачі основних засобів.

Так, п. 1 ІІІ розділу Методичних рекомендацій № 11 [8] зазначає, що зарахування на баланс об'єкта основних засобів здійснюється на підставі відповідного первинного документа.

Одним із позитивних моментів є те, що Методичні рекомендації № 11 [8] розмежували придбання та введення в експлуатацію основних засобів. Так, об'єкти, що придбані, але ще не встановлені і не використовуються, числитимуться на рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в основні засоби», а на рахунках 10 «Основні засоби»

або 11 «Інші необоротні матеріальні активи» на складі. При цьому знос нараховуватись не буде. І як зазначено Методичними рекомендаціями № 11 [8], витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів основних засобів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи. При цьому капітальні інвестиції в сумі таких витрат формують *фонд у незавершеному капітальному будівництві.*

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [14] та Типової кореспонденції на ці господарські операції пропонується така кореспонденція рахунків:

– на суму придбання, створення, сум витрат на транспортування, монтаж тощо:

Дебет 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи»;

Кредит 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

– на суму ПДВ, якщо він не включений до податкового кредиту:

Дебет 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи»;

Кредит 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

– з одночасним відображення фактичних видатків:

Дебет 80 «Видатки із загального фонду» чи 81 «Видатки спеціального фонду»;

Кредит 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві»;

– на суму ПДВ, якщо його включено до податкового кредиту:

Дебет 641 «Розрахунки за податками і зборами в бюджет»;

Кредит 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Методичні рекомендації № 11 [8] зазначають, що зарахування об'єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу основних засобів відображається з відповідним зменшенням капітальних інвестицій. Одночасно відображається збільшення фонду у необоротних активах та зменшення фонду у незавершеному капітальному будівництві.

При введенні об'єктів в експлуатацію:

Дебет 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

Кредит 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи».

З одночасним внесенням змін у капіталі:

Дебет 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві»;

Кредит 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

Тобто відображення цих операцій дає можливість проведення контролю як за введенням в експлуатацію об'єктів, так і використання видатків загального чи спеціального фондів на їх придбання та формування власного капіталу і змін в ньому при введенні в експлуатацію основних засобів.

Але наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [15], який введено в дію з 01.01.2016 року, передбачено поділ активів, у тому числі і основних засобів на «Основні засоби та інвестиційну нерухомість розпорядників бюджетних коштів» та «Основні засоби та інвестиційну нерухомість державних цільових фондів», аналогічно проводиться розподіл «Інших необоротних матеріальних активів» і «Капітальних інвестицій» та інших нефінансових активів. З нашої точки зору такий розподіл проводити недоцільно. Суб'єкти господарювання (і розпорядників бюджетних коштів, і державних цільових фондів) інформацію за активами можуть накопичувати в розрізі рахунків, субрахунків, аналітичних рахунків відповідно до робочого плану рахунків, визначених наказом про облікову політику.

Такий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі автоматично необґрунтовано збільшує їх кількість і проводить їх деталізацію. А тому необхідно внести зміни до Плану рахунків і прибрати дублювання рахунків і субрахунків.

Одним із позитивних моментів, передбачених Методичними рекомендаціями № 11 [8], є прийняття рішень про характер і ознаки здійснюваних суб'єктом державного сектора робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, *приймається керівником суб'єкта державного сектора* з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Тобто саме керівництво повинно самостійно приймати рішення, але виникають обмеження

щодо фінансування капітальних видатків, а саме: «…роботи з поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) здійснюються за рахунок капітальних витрат, передбачених у кошторисах на виконання зазначених робіт».

Приймання закінчених робіт з ремонту та поліпшення основних засобів (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформлюється відповідним первинним документом.

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектора майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

Разом з тим Методичними рекомендаціями № 11 [8] передбачено порядок віднесення поточних витрат на підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані, а саме: витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектора майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Тобто здійснено розподіл витрат щодо капітального та поточного ремонту.

Відповідно до п. 5 розділу VII Методичних рекомендацій № 11 [8] передбачається, що *сума дооцінки* залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектора зараховується до *капіталу в дооцінках*, а сума *уцінки – до складу витрат звітного періоду*, крім випадків, наведених у пункті 6 цього розділу.

Щодо включення суми дооцінки до капіталу в дооцінках зрозуміло, це виходить зі збільшення власного капіталу бюджетних установ (доцільно було б використати «Фонд у необоротних активах»), але чому включати суму уцінки до складу витрат періоду (а може доцільно віднести на зменшення «Фонд у необоротних активах»?).

Методичними рекомендаціями № 11 [8] передбачено, що при визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники:

– очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектора. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;

– очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;

– моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів;

– правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Разом з тим Податковим кодексом України [16] передбачено поділ основних засобів на 16 груп з визначенням терміну корисної дії.

Класифікацією основних засобів бюджетних установ є системний розподіл множини об'єктів (одиниць класифікації) на підмножини за їх подібністю або відмінністю [7]. Підмножина об'єктів, отримана в результаті класифікації, являє собою класифікаційне угрупування. Глибина класифікації вимірюється числом ступенів класифікації. Властивості або характеристики об'єкта, згідно з якими проводиться класифікація, є ознакою (підставою) класифікації. У різних джерелах вчені класифікують основні засоби бюджетних установ по-різному (табл. 6).

Таблиця 6

Класифікація основних засобів бюджетних установ вітчизняними вченими

Автор	Класифікаційні групи
1	2
Атамас П. Й. [1]	за характером участі у процесі відтворення – виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва (засоби підсобного сільського господарства, виробничої майстерні тощо); невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо);
	належністю – власні й орендовані;
	за призначенням і характером виконуваних функцій – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби

Продовження таблиці

1	2
Болюх М. А., Заросило А. П. [2]	за відповідними галузями, які формуються під впливом видів діяльності на основні засоби галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо;
	залежно від використання в діяльності основні засоби поділяють на: такі, що діють; такі, що перебувають у запасі; такі, що не діють;
	за функціональним призначенням – основні та допоміжні;
	за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [6]	за ступенем використання – діючі (основні засоби, що використовуються в господарській діяльності установ, організацій, недіючі, ті, що перебувають у запасі;
	за належністю – власні та орендовані
Лемішовський В. І. [5]	за технічними характеристиками – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби;
	за ступенем використання – діючі, у резерві недіючі;
	за належністю – власні та орендовані;
	за характером участі у виробничому процесі – виробничі (задіяні у сфері матеріального виробництва); невиробничі (засоби закладів освіти, культури, науки, охорони здоров'я)
Мних Є. В. [21]	за приналежністю розрізняють власні та орендовані основні засоби;
	за функціями, що виконуються в процесі діяльності, основні засоби поділяються на активні (машини, обладнання, прилади, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів);
	за роллю в процесі обслуговування розрізняють виробничі (активні та пасивні основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі обслуговування або забезпечують нормальне функціонування бюджетної установи) та невиробничі (будівлі, споруди та інвентар, що підпорядковані житлово-комунальним господарствам, заклади побутового обслуговування, соціальної інфраструктури тощо) основні засоби;
	за призначенням основних засобів прийнято виділяти: будівлі, споруди, передаточні пристрої, машини та устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар;
	за характером використання основні засоби розподіляються на працюючі, що знаходяться в експлуатації, та непрацюючі, які зберігаються на складі або перебувають у стані консервації

Продовження таблиці

1	2
Свірко С.В. [20]	за галузевою належністю – закладів охорони здоров'я, закладів освіти, закладів науки, закладів культури, закладів фізичної культури і спорту, органів законодавчої влади, органам виконавчої влади, військових формувань, органів внутрішнього правопорядку, органів контролю, органів національної безпеки;
	за функціональним призначенням – основні та допоміжні;
	за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні;
	за ступенем використання – діючі, недіючі, ті, що перебувають у запасі;
	за належністю – власні та орендовані

Таким чином, автори пропонують різні ознаки для класифікації основних засобів.

Між тим для раціональної організації бухгалтерського обліку основних засобів, з нашої точки зору, необхідно запропонувати таку класифікацію, подану у табл. 7.

Виходячи із запропонованої класифікації та враховуючи безпосереднє закріплення основних засобів за окремими підрозділами (матеріально-відповідальними особами) необхідно організувати облік основних засобів та інших матеріальних необоротних активів.

Таблиця 7

Запропонована класифікація основних засобів бюджетних установ

Ознака	Класифікаційні групи
1	2
За галузевою належністю	Закладів: охорони здоров'я, освіти, науки, культури, фізичної культури і спорту; органів: законодавчої влади, виконавчої влади, внутрішнього правопорядку, контролю, національної безпеки; військових формувань
За характером участі у виробничому процесі	Виробничі (використовуються у сфері матеріального виробництва у підсобних господарствах та виробництвах); невиробничі (використовуються закладами охорони здоров'я, освіти, культури, науки тощо)
За приналежністю	Власні та орендовані основні засоби
за виконанням функцій у процесі діяльності	Активні (машини, обладнання, прилади, транспортні засоби, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів)
Залежно від стану використання	Діючі, перебувають у запасі або на консервації; недіючі та непридатні

Продовження таблиці

1	2
За технічними характеристиками	Основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи включають: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизну, постільні речі, одяг та взуття; природні ресурси; інвентарну тару; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; інші необоротні матеріальні активи

Разом з тим доцільно було б ввести ще до класифікаційних ознак і поділ основних засобів, відповідно до Податкового кодексу України [16], за термінами корисної дії основних засобів та нормами амортизації (16 груп), оскільки виникає необхідність нарахування амортизації. Бухгалтер самостійно вибирає ознаки класифікації, відображаючи особливості обліку основних засобів у наказі про облікову політику бюджетної установи та додатках до нього.

На сучасному етапі економічних відносин одним із важливих питань управління основними засобами бюджетних установ є визначення вартості основних засобів. Проведемо аналіз вартісних ознак основних засобів, що регламентується Положенням № 611 [17] та НП(С)БОДС 121 [12] (табл. 8).

Аналіз нормативно-законодавчої бази свідчить про те, що у Положенні № 611 [17] відредаговано визначення балансової і первісної вартостей, а відновлювальну вартість замінили на переоцінену і також відредаговано її визначення. Проте НП(С)БОДС 121 [12] надає більш ширший перелік визначення вартості основних засобів, що пов'язано з метою адаптації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів з 01.01.2015.

Однією з проблем є проблема, що пов'язана з нарахуванням амортизації та зносу основних засобів. Якщо в попередніх нормативних документах до 2013 року для бюджетних установ передбачалось нарахування тільки зносу основних засобів, то із введенням Положення № 611 [16], а пізніше й НП(С)БОДС 121 [12] передбачено нарахування і амортизації.

Як зазначено НП(С)БОДС 121 амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [12], між тим знос

основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Таблиця 8

Види оцінок основних засобів відповідно до законодавства

Джерело	Оцінка
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [17]	Балансова (залишкова) вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю основного засобу і сумою його накопиченого зносу. Первісна вартість – історична (фактична) вартість основних засобів, за якою вони оприбутковані на баланс установи. Переоцінена вартість – вартість основних засобів після переоцінки
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [12]	Первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів. Переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки. Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу. Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Таке розмежування є досить позитивним і надає можливість здійснення контролю за вартістю основних засобів і їх корисністю та терміном використання.

Разом з тим виникає необхідність визначення як доходів і витрат у бюджетних установах, а також базу (ознаку), на основі якої формуватимуться доходи (фінансування) державного сектора за різними галузями, а саме за кількістю амін послуг, кількістю осіб, що навчаються в навчальних закладах, за державним замовленням, кількістю хворих, яким надаються ті чи інші медичні послуги, що гарантовані державою, і платні послуги за рахунок страхових внесків чи платежів осіб тощо.

Висновки. Проведені дослідження надають можливість стверджувати, що:

– виникає необхідність більш чіткого визначення у нормативних документах вартісної ознаки основних засобів, методики їх бухгалтерського обліку та розподілу на групи виходячи з терміну їх корисної дії для нарахування амортизації і зносу (а не в кожному нормативному документі є певні відмінності), чіткого визначення витрат, що включаються до вартості основних засобів чи відносяться на витрати бюджетної установи;

– запропонована класифікація надасть можливість більш чіткої організації бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 288 с.

2. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: [навч. посіб.] / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К.: КНЕУ, 2008. – 344 с.

3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. Б. Сисюк. – [2-ге вид. доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута» 2006. – 472 с.

4. Бюджетний кодекс України / Верховна Рада України; Кодекс України, Кодекс, Закон України: від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

5. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / [за ред. В. І. Лемішевського]. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект+» Інституту післядипломної освіти) «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.

6. Облік у бюджетних установах: навчально-методичний посібник / [Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх, Н. О. Кулявець, А. І. Мілька]. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. – 317 с.

7. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: [підручник] / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затв. наказом МФУ: від 23.01.2015 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

9. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 384 с.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

11. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–39.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України: від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

13. Облік у бюджетних установах / [І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 368 с.

14. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затв. наказом МФУ: від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

15. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом МФУ: від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

16. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

17. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України: від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.99 № 996-XIV, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

19. Про затвердження Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ, затв. наказом Державного казначейства України:

від 17.07.00 № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

20. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України: від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

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

22. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / [Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін.]; за заг. ред. Є. В. Мниха. – К.: Київ, нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 186 с.

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

РОЗДІЛ IV
УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

О. П. Колісник,
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку

ІННОВАЦІЙНІ НАВЧАЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ В КОНТЕКСТІ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Постановка проблеми. Формування освітньої технології повинно відбивати загальну стратегію розвитку освіти, єдиного освітнього простору. Основним її призначенням є прогнозування розвитку освіти, його конкретне проектування і планування, передбачення результатів, а також визначення відповідних освітнім цілям стандартів.

Освітня діяльність навчальних закладів економічного спрямування полягає у підготовці та випуску конкурентоспроможних фахівців з бухгалтерського обліку і аудиту, що набули знань та навичок відповідно до загальнодержавних і міжнародних критеріїв та стандартів освіти. Досвід діяльності вищих навчальних закладів економічного спрямування дозволяє зробити певні висновки про наявність розриву між розвитком суспільного життя та традиційною системою професійної підготовки [4].

Доволі специфічною є організація процесу підготовки фахівців облікових професій, оскільки ускладнюється постійними змінами чинного законодавства. Також важливим є максимальне наближення навчальних занять до умов практичної діяльності. У поєднанні зовнішні та внутрішні фактори викликають неусталеність системи професійної підготовки фахівців цієї галузі.

Таким чином, необхідне запровадження такої системи освіти, яка б забезпечувала безперервне підвищення кваліфікації бухгалтера, формування його інформаційної культури, розвиток критичного мислення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз останніх досліджень і публікацій виявив роботи, які присвячені проблемним питанням підготовки фахівців з обліку і аудиту. Серед таких авторів можна

виокремити М. І. Бондаря, Ю. А. Веригу, М. І. Коцупатрого, Л. І. Жидєєву, В. В. Сопко, Т. М. Сторожук, Л. О. Терещенко та ін.

Враховуючи достатню опрацьованість зазначених питань, залишається актуальним подальше дослідження у вирішенні проблем щодо запровадження та використання інноваційних навчальних технологій при підготовці фахівців з обліку та аудиту.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Відсутність єдиного підходу щодо використання інноваційних навчальних технологій при підготовці фахівців з обліку та аудиту у нормативно-правовому забезпеченні спонукає до пошуку альтернативних шляхів, які б уможливили вдосконалення механізму їх запровадження у навчальний процес з максимальною ефективністю.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення чітких підходів при запровадженні та використанні інноваційних технологій у контексті підготовки фахівців з обліку та аудиту.

Досягнення високого рівня компетентності фахівця з обліку, аналізу та аудиту можливе за умови наявності у нього цілого ряду умінь і навичок для роботи у конкретній професійній і діловій сфері. Одним із способів досягнення цієї мети є застосування у навчальному процесі інноваційних технологій.

Виклад основного матеріалу. Пріоритетним завданням вищої освіти в Україні є підготовка конкурентоспроможного людського капіталу для високотехнологічного та інноваційного розвитку країни, самореалізації особистості, забезпечення потреб суспільства, ринку праці та держави у кваліфікованих фахівцях [11].

Сфера освіти являє собою одну з найбільш інноваційних галузей, яка є визначальною при формуванні інноваційного клімату та забезпеченні конкурентоспроможності.

Під час запровадження та розповсюдження інновацій у сфері освіти формується й розвивається глобальна система відкритих, гнучких, індивідуальних, творчих знань, безперервної освіти людини протягом усього життя [12, с. 88].

Побудова навчального процесу повинна здійснюватись з урахуванням можливостей сучасних інформаційних технологій навчання і бути орієнтованою на формування досвідченої, гармонійно розвиненої особистості, здатної до постійного оновлення наукових знань, професійної мобільності та швидкої адаптації до змін в умовах ринкової економіки.

Під інноваційним навчанням необхідно розуміти навчальну діяльність, зорієнтовану на динамічні зміни в навколишньому світі, яка ґрунтується на оригінальних методиках розвитку різноманітних форм мислення, творчих здібностей, високих соціально-адаптаційних можливостях особистості.

У свою чергу, спеціальною формою організації пізнавальної діяльності, за якої навчальний процес відбувається за умови постійної, активної взаємодії його учасників у різноманітних формах спільної діяльності, є інтерактивне навчання.

З огляду на вищезазначене можна стверджувати, що методами навчання за таких умов є способи організації навчання студентів на основі різних форм спільної діяльності, що забезпечують інтенсивну взаємодію всіх учасників навчального процесу. Результат навчання з використанням інтерактивних технологій має бути чітко спланований та очікуваний, при цьому навчальний процес повинен базуватися на взаємодії всіх його учасників, тобто кожен студент виконує конкретне завдання, за яке він повинен публічно прозвітуватись, або від його діяльності залежить якість виконання завдання малої творчої групи.

Метою системи професійної підготовки майбутніх фахівців є формування компетентності спеціаліста-обліковця як всебічно розвиненої особистості, яка б змогла гармонійно поєднати свої особисті інтереси з груповими, державними, загальнолюдськими тощо. Якісний рівень підготовки фахівців забезпечується змістом навчальних планів, структурою та методикою викладання дисциплін [7].

Реформування вищої школи у контексті Болонського процесу розширило можливості підвищення якості освіти за допомогою використання інноваційних підходів і методів навчання. Проте безконтрольне прагнення докорінних змін у сфері вищої освіти призводить до того, що будь-яка інновація, підсилюючи одні тенденції розвитку, обмежує інші. Так, заради підвищення результативності і соціальної мобільності випускників, освіта ризикує втратити традиційний підхід щодо виховання здатності до розуміння і рефлексивного мислення студентів, яке дозволяє їм правильно і чітко оцінювати власні можливості та оптимізувати вибір форм професійного навчання і вдосконалення. Саме тому впровадження викладачами вищих навчальних закладів тих чи інших інноваційних методів, потребує всебічного критичного їх осмислення і розуміння придатності та доцільності [5, с. 266].

На сучасному етапі розвитку вищої освіти найбільш прийнятним є фасилітаційний підхід до навчання студентів, що прийшов з практики тренінгової роботи з дорослою аудиторією, при якому викладач займає позицію помічника і допомагає студенту самостійно знаходити необхідну інформацію та відповіді на запитання, освоювати певні навички, що додатково мотивує студента до навчання і забезпечує більш ефективне засвоєння знайденої інформації та набутих навичок.

Згідно зі ст. 50 Закону України «Про вищу освіту» основними видами навчальних занять у вищих навчальних закладах є: лекція; лабораторне, практичне, семінарське, індивідуальне заняття; консультація [11].

Традиційно лекція є одним з основних видів навчальних занять і водночас методів навчання у вищій школі; логічно вивершений, науково обґрунтований і систематизований виклад певного наукового або науково-методичного питання, ілюстрований за необхідності засобами наочності та демонстрацією дослідів.

Основна мета лекції – надати систематизовані основи наукових знань із навчальної дисципліни, розкрити стан і перспективи прогресу в конкретній галузі науки і техніки, сконцентрувати увагу на найбільш складних і вузлових питаннях [9, с. 209].

Розвиток лекційної форми від класичної інформаційної до лекції проблемного характеру (лекція – діалог, лекція – прес-конференція тощо) відтворює реальні форми взаємодії викладача і студента, які обговорюють теоретичні питання. З допомогою таких лекцій педагог закладає перехід від простої передачі інформації до активного засвоєння змісту навчання із залученням механізмів теоретичного мислення і всієї структури психічних функцій. У цьому процесі зростає роль діалогічної взаємодії і спілкування під час лекції, посилюється значення соціального контексту у формуванні професійно важливих якостей особистості майбутнього спеціаліста [9, с. 208].

Проведення лекційних занять у сучасній вищій школі викликає багато суперечностей між науковцями з огляду їх доцільності та ефективності у тій формі, в якій вони зараз викладаються. Одразу постає питання: «Наскільки лекції відповідають основним вимогам, що до них пред'являються?». А саме, наскільки вони мають високий теоретичний рівень інформації у поєднанні з прикладним аспектом; чи привертається увага студентів до питань, які вирішуються у світлі сучасних вимог; чи надають необхідні рекомендації щодо поглибленого самостійного вивчення тем, необхідних для практичної роботи.

Лекційні заняття повинні мати нетрадиційний характер і проводитися у вигляді оглядових і проблемних лекцій, де розглядаються проблемні ситуації, закріплюються й узагальнюються знання, набуті студентами у ході попередньої самостійної роботи з фаховою літературою, нормативними документами, первинними документами та практичними даними, одержаними студентами під час проходження практики тощо. Така самостійна робота студентів, що передує лекційним та практичним заняттям, сприяє кращому освоєнню студентами матеріалу та набуттю практичних навичок професійної діяльності.

Досягненню відповідності зазначеним вимогам та критеріям може посприяти впровадження нетрадиційних підходів при викладанні лекцій. На відміну від традиційного підходу новітні види лекційних занять підвищують мотивацію навчання та сприяють формуванню професійних умінь і навичок у студентів. Власне, ті ж якості, які хочуть бачити роботодавці у молодих спеціалістів, зокрема застосування на практиці високого рівня теоретичних знань, здатність приймати самостійні рішення у нестандартних ситуаціях та адекватно оцінювати наслідки своїх дій, готовність постійно підвищувати свою кваліфікацію тощо.

Забезпечення таких вимог можливе за умови застосування інноваційних технологій, що являють собою нові методи, прийоми, засоби організації навчальної діяльності, які охоплюють весь процес навчання від визначення мети до одержання результатів [6, с. 55].

У практиці вищої школи використовують такі види традиційних лекцій, як вступна, інформаційна, оглядова, настановна і підсумкова. Проте використання нових методів дозволяє сталий підхід перетворити на новітній, що забезпечується такими видами лекцій: лекція бінарна, лекція-візуалізація, лекція із заздалегідь запланованими помилками, лекція-консультація, лекція-конференція, лекція проблемна (рис. 1).

Відповідно до вищевказаних принципів можна виділити такі нетрадиційні види лекцій з курсу «Облікова політика підприємства» для фахового спрямування «Облік і аудит», які направлені на розкриття творчого потенціалу та розвиток креативних здібностей студентів (табл. 1).

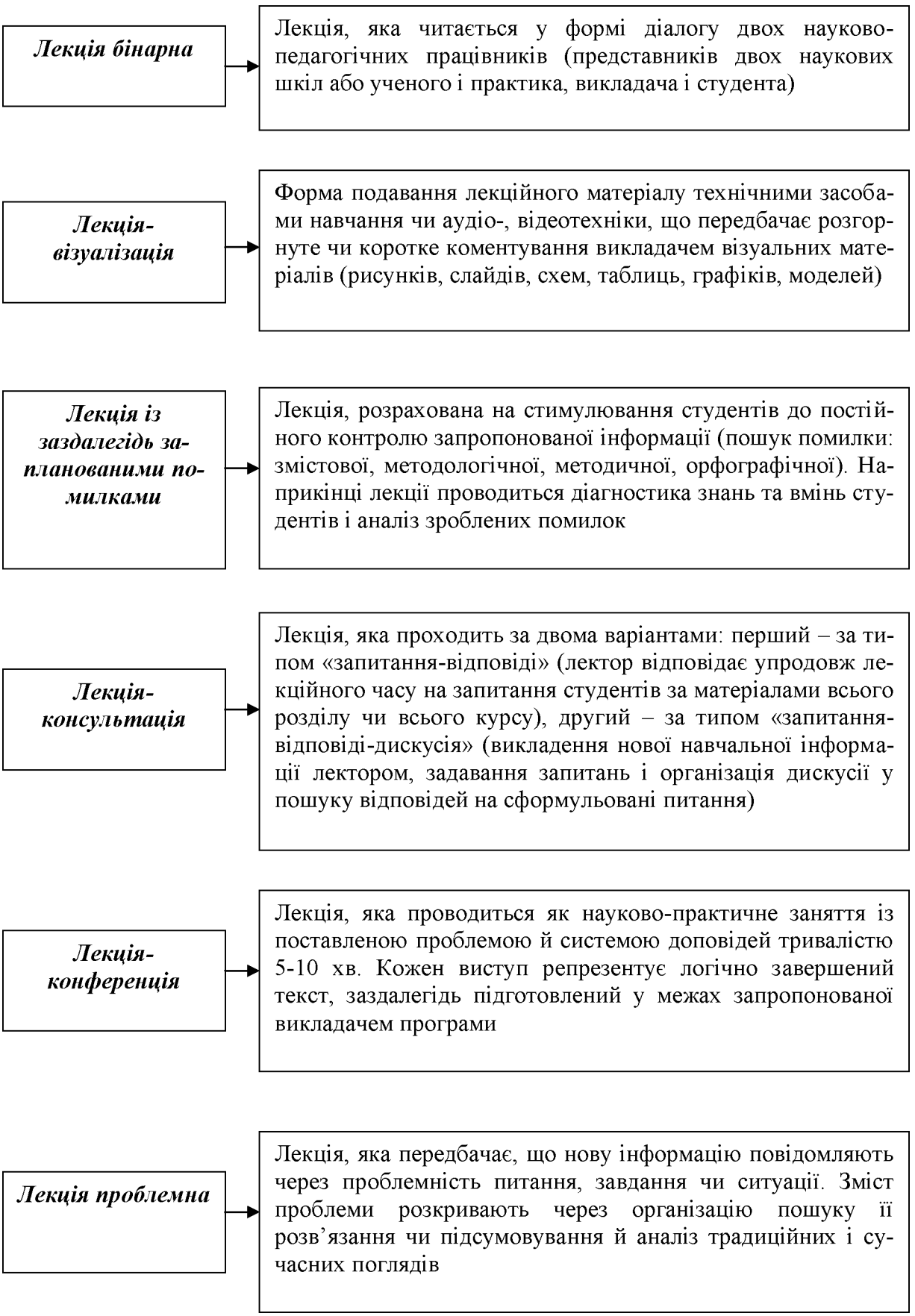


Рис. 1. Види лекцій з інноваційними формами подання інформації ***[згруповано автором за джерелом 9]***

Таблиця 1

Використання інноваційних технологій при викладанні лекційних занять з курсу «Облікова політика підприємства» *

Тема лекції	Традиційні види лекцій	Види лекцій з використанням інноваційних технологій
Тема 1. Теоретичні основи та законодавчо-нормативне регламентування облікової політики	Вступна лекція	Вступна лекція (з елементами лекції-візуалізації)
Тема 2. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку на підприємстві	Інформаційна лекція	Інформаційна лекція (з елементами лекції-візуалізації)
Тема 3. Організаційний аспект облікової політики підприємства	Інформаційна лекція	Лекція з запланованими помилками (з елементами лекції-візуалізації)
Тема 4. Технічний аспект облікової політики підприємства	Інформаційна лекція	Лекція з запланованими помилками (з елементами лекції-візуалізації)
Тема 5. Методика обліку активів у рамках облікової політики підприємства	Інформаційна лекція	Проблемна лекція (з елементами лекції-візуалізації)
Тема 6. Облікова політика щодо власного капіталу та зобов'язань	Інформаційна лекція	Проблемна лекція (з елементами лекції-візуалізації)
Тема 7. Методичні підходи до обґрунтування облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів	Підсумкова лекція	Підсумкова лекція (з елементами проблемних питань та візуалізації)

* *Розроблено автором.*

Рішення щодо застосування тих чи інших інтерактивних методів має носити ґрунтовно виважений характер, оскільки перевантаження активно творчою діяльністю студентів може елементарно перетворити лекцію у практичне заняття з елементами інноваційних технологій.

Так, розглядаючи теоретичні аспекти облікової політики підприємств, проведення вступної лекції повинно забезпечити надання першого цілісного уявлення про навчальний предмет і зорієнтувати студентів у системі роботи з навчальної дисципліни. Основне її завдання – викликати зацікавленість до навчального матеріалу та розкрити взаємозв'язки між іншими темами.

Питання щодо аспектів облікової політики підприємств є базовим у змісті курсу і передбачає наявність великої кількості інформації

у вигляді складових елементів, розробки, формалізації та внесення змін до облікової політики. Вибір інформаційної лекції зорієнтує на викладення і пояснення студентам основних тверджень, які потрібно осмислити і запам'ятати.

Розглядаючи питання деталізації організаційно-технічного аспекту облікової політики, насамперед необхідно звернути увагу на те, що студенти володіють певними знаннями з бухгалтерського обліку. Питання вибору тих чи інших варіантів організаційно-технічного забезпечення облікової політики (форми організації бухгалтерських служб та забезпечення технології процесу бухгалтерського обліку; розробка організаційних регламентів; порядок розробки робочого плану рахунків тощо) можна подати у вигляді лекції із заздалегідь запланованими помилками. Лекція із заздалегідь запланованими помилками розрахована на стимулювання студентів до постійного контролю запропонованої інформації, а наприкінці заняття проведення аналізу допущених помилок.

При дослідженні питань методичної складової облікової політики підприємства доцільною є проблемна лекція, яка передбачає повідомлення нової інформації через проблемність питання, завдання чи ситуації. Проблемна лекція ставить за мету розвинути творчі здібності студента, спрямувати його в напрямі здобуття нових знань через власну ініціативу та активність у навчанні.

Закріплення та посилення ефекту інноваційних методів при викладанні лекційних занять здійснюється за допомогою елементів лекції-візуалізації, тобто форми подання лекційного матеріалу з використанням мультимедійних технологій, що передбачає розгорнуте чи коротке коментування викладачем візуальних матеріалів (слайдів, схем, таблиць, графіків, моделей тощо).

Завдяки використанню можливостей мультимедійних технологій здійснюється не тільки досягнення високої наочності лекційного заняття, але створюється принципово нове і своєрідне науково-дослідницьке середовище, яке сприяє розвитку творчих індивідуальних і колективних здібностей студентів, формуються навички ефективного спілкування, спрямованого на досягнення позитивного результату. Проте така методика викладання лекцій потребує ретельної розробки нових навчально-методичних матеріалів, зокрема мультимедійного підручника, електронного конспекту лекцій, презентаційної версії курсу у форматі Power Point.

Якість викладання значною мірою залежатиме від рівня підготовки викладача, опанування ним сучасною методикою викладання та володіння мультимедійними технологіями навчання [6, с. 56–57].

Саме інноваційні педагогічні та управлінські рішення, новітні інформаційно-комунікаційні технології стають основною продуктивною силою й гарантують конкурентоспроможність країни в глобалізованому світі, що особливо актуально сьогодні в умовах подолання політичної та економічної кризи, а якість випускників вищого навчального звкладу економічного профілю визначає їх місце й роль у професіональній спільноті [2, с. 284].

При визначенні доцільності використання інформаційно-комунікаційних технологій на заняттях, слід враховувати численні фактори: педагогічну і наукову якість електронних посібників, інтерес і вік, зміст матеріалу, методичну зрілість педагога тощо. Для того щоб використання технічних засобів навчання сприяло розвитку й формуванню стійких пізнавальних інтересів студентів, викладач повинен володіти відповідними педагогічними вміннями, тобто здатністю на основі власних психолого-педагогічних, методичних, спеціальних (предметних) і технічних знань успішно реалізувати освітньо-виховну мету навчання.

Таким чином, застосування інформаційно-комунікаційних технологій при проведенні лекцій дозволить більш ефективно будувати структуру заняття, його зміст і подачу інформації, що, в свою чергу, забезпечить високий рівень методики викладання з метою формування у студентів професійних компетенцій, які базуються здебільшого на практичних навичках та уміннях.

При підготовці студентів за напрямом «Облік і аудит» передбачено проведення семінарських (практичних) занять з дисциплін фахового спрямування. Їх основна мета полягає у розширенні, поглибленні і деталізації теоретичних знань, отриманих студентами на лекціях та у процесі самостійної (індивідуальної) роботи. Семінарські (практичні) заняття сприяють підвищенню рівня засвоєння навчального матеріалу; прищепленню умінь та навичок вирішувати практичні завдання; розвитку наукового, креативного, аналітичного мислення; усного та писемного мовлення студентів з питань організації і методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Формування зазначених компетенцій у студентів досягається шляхом впровадження таких форм семінарських занять:

– семінар – розгорнута бесіда;

– семінар – вирішення ситуаційних вправ;

– дискусія з елементами аналізу;

– семінар – розв'язання проблемних завдань;

– семінар – «мозковий штурм»;

– семінар-конференція;

– семінар-дискусія;

– ділова і рольова гра та інших прогресивних форм [9, с. 203, 238–239].

Семінар – розгорнута бесіда є різновидом семінарських занять, який передбачає завчасну підготовку студентів з визначених питань. На перший погляд, ознаки традиційного підходу, але якщо студентам заздалегідь запропонувати програму, згідно з якою вони підготуються до дискусії та розпочнуть її безпосередньо на занятті, то це вже можна охарактеризувати як семінар-дискусію.

Семінар – «мозковий штурм» передбачає попереднє ознайомлення студентів з важливими проблемними завданнями, що потребує їх вирішення та внесення конкретних пропозицій щодо усунення проблеми (наприклад, тема «Проблемні аспекти формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання та шляхи їх вирішення»).

При проведенні семінару-конференції студенти виступають із завчасно підготовленими доповідями та надають відповіді на запитання викладача і своїх колег. Альтернативою такого семінару може бути семінар – прес-конференція, який передбачає підготовку декількома студентами повідомлень з ключових питань, що дозволяє всім іншим учасникам приєднатися до їх обговорення. Як різновид семінарських занять, що проводиться зі студентами кількох груп курсу на основі вивчення об'ємного розділу чи цілої дисципліни, можна визначити семінар-теоретична конференція.

Побудова семінару – розв'язання проблемних завдань ґрунтується на створенні проблемної ситуації і роботи над її розв'язанням (наприклад, у результаті проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей виявлена нестача, за наданими умовами визначити: винних осіб, суму заподіяних збитків та механізм їх відшкодування; сформулювати рішення керівництва чи контролюючих органів за наслідками порушення).

При проведенні ділової гри відбувається імітація колективної професійної діяльності, в процесі якої викладач розподіляє студентів

за відповідним спрямуванням (наприклад, фахівці, які ведуть обліково-аналітичну роботу, виступають як асистент бухгалтер, бухгалтер чи головний бухгалтер; фахівці, що проводять внутрішні перевірки в особі внутрішнього аудитора та здійснюють зовнішній контроль у ролі аудитора, ревізора, податкового ревізора-інспектора тощо). Проведення такої імітаційної ділової гри забезпечує закріплення й комплексне застосування знань, здобутих під час вивчення бухгалтерського та управлінського обліку, аналізу, аудиту, державного фінансового контролю та внутрішньогосподарського контролю, що, в свою чергу, формує чітке уявлення про професійну діяльність у спеціалізації з обліку і аудиту [5, с. 267–268].

Таким чином, нестандартне навчальне заняття надає можливість імпровізувати і підходити нетрадиційно до його структури.

Процес навчання повинен супроводжуватись постійним пошуком раціональних чинників змісту навчання та його структури. Під час проведення занять повинні бути реалізовані різноманітні стратегії формування професійної комунікативної компетенції в широкому її значенні.

У процесі вивчення дисциплін особливого значення набуває самостійна робота студентів, яка є обов'язковим компонентом їх навчальної та науково-дослідницької діяльності відповідно до положень Болонської декларації [1].

Процес навчання повинен бути організований так, щоб самостійна діяльність студента реалізувалася на всіх етапах: під час аудиторних занять (потокових та групових), у неаудиторний час, коли студент веде науково-дослідницьку роботу, виконує домашні завдання, працює над індивідуальними і контрольними роботами, з підручниками тощо.

Самостійна робота студента є формою організації навчального процесу, за якої заплановані завдання виконуються студентом під методичним керівництвом викладача, але без його безпосередньої участі.

Самостійна робота студентів є важливою складовою навчального процесу, яка позитивно впливає на глибину засвоєння знань і вмінь, що є передумовою творчого застосування їх у майбутній професійній діяльності.

Найголовнішою метою самостійної роботи студента є засвоєння повним обсягом навчального матеріалу, передбаченого програмою, та послідовне формування у студентів самостійності як риси характеру,

що відіграє суттєву роль у формуванні сучасного фахівця вищої кваліфікації.

Самостійна робота студентів може включати різні форми, які визначаються робочою навчальною програмою залежно від мети, завдань та змісту дисципліни, зокрема:

– опрацювання теоретичних основ прослуханого лекційного матеріалу;

– вивчення окремих тем або питань, що передбачені для самостійного опрацювання;

– переклад іноземних текстів;

– виконання домашніх завдань;

– підготовка до семінарських (практичних, лабораторних) занять;

– підготовка до контрольних робіт та інших форм поточного контролю;

– вирішення і письмове оформлення задач, схем, діаграм, інших робіт графічного характеру;

– систематика вивченого матеріалу дисципліни перед написанням модулів та екзаменом;

– відпрацювання завдань тренінгів з дисциплін;

– аналіз конкретної виробничої ситуації та підготовка аналітичної записки (Case study);

– підготовка практикуму з дисципліни з використанням програмного забезпечення;

– виконання індивідуальних завдань тощо.

Закріплення теоретичних знань можливе також через виконання індивідуальних завдань з дисциплін, які розроблені таким чином, щоб дозволити всім студентам працювати самостійно з урахуванням рівня їх підготовленості. Індивідуальні завдання є однією з форм самостійної роботи студентів, яка передбачає створення умов для найповнішої реалізації творчих можливостей студентів і має на меті поглиблення, узагальнення та закріплення знань, які студенти одержують у процесі навчання, а також застосування цих знань на практиці.

До індивідуальних завдань належать: підготовка рефератів, есе, виконання розрахункових, графічних робіт, оформлення звітів, аналіз практичних ситуацій, підготовка реферативних матеріалів з фахових публікацій, власні дослідження до конференцій, участь в олімпіадах тощо.

Складовою індивідуальних завдань є підготовка курсових і дипломних робіт, яка здійснюється відповідно до робочого навчального плану та вимог щодо їх змісту.

Індивідуальні завдання виконуються студентами самостійно під керівництвом викладача. Як правило, індивідуальні завдання виконуються окремо кожним студентом. У тих випадках, коли завдання мають комплексний характер, до їх виконання можуть залучатися кілька студентів.

Таким чином, самостійна робота може бути спрямована на проведення наукових досліджень через аналіз програмного матеріалу, виявлення його наукового потенціалу; опрацювання інформації з додаткових джерел чи самостійної розробки. Набутий практичний досвід дозволяє стверджувати, що проведення студентами наукових досліджень надає можливість пізнати процес наукового пошуку й орієнтує їх і в подальшому на систематичну самостійну пізнавальну діяльність.

Для формування компетентності необхідним є запровадження такої системи освіти, яка б забезпечувала безперервне підвищення кваліфікації бухгалтера, формування його інформаційної культури, розвиток критичного мислення.

Визначити компетенції фахівця з обліку та аудиту означає сформувати поняття здібностей особистості виконувати професійні завдання в межах функцій, які притаманні цій спеціальності. Отже, науковий підхід до організації педагогічного процесу, який передбачає його спрямованість на формування і розвиток ключових (базових) і предметних компетентностей особистості називається компетентнісний підхід.

Компетентність переважно розглядається як спеціально структуровані (організовані) набори знань, умінь, навичок і ставлень, що їх набувають у процесі навчання. Вони дозволяють людині визначити, тобто ідентифікувати і розв'язувати, незалежно від контексту (від ситуації) проблеми, характерні для певної сфери діяльності.

З огляду на компетентнісний підхід у сучасній професійній освіті необхідним є розгляд (вивчення) та розмежування понять «компетентність» і «компетенція».

У Законі України «Про вищу освіту» компетентність трактується як динамічна комбінація знань, вмінь і практичних навичок, способів мислення, професійних, світоглядних і громадянських якостей, морально-етичних цінностей, яка визначає здатність особи успішно здійснювати

професійну та подальшу навчальну діяльність і є результатом навчання на певному рівні вищої освіти [11].

Так, у словнику іноземних мов «компетенція» визначена як коло питань, у яких особистість володіє пізнаннями й досвідом, а «компетентність» – володіння компетенцією [10, с. 241].

Новий тлумачний словник української мови слово «компетенція» трактує як «добра обізнаність із чим-небудь; коло повноважень якої-небудь організації, установи, особи» [8, с. 874].

Отже, «компетенція» – це певна норма, досягнення якої може свідчити про можливість правильного вирішення якого-небудь завдання, а «компетентність» – це оцінка досягнення (або недосягнення) цієї норми [3].

Таким чином, здобути кваліфікацію за відповідною спеціалізацією означає отримати офіційний результат оцінювання і визнання за умови, коли уповноважена установа встановила, що особа досягла компетентностей (результатів навчання) відповідно до стандартів вищої освіти, що засвідчується відповідним документом про вищу освіту [11].

При формуванні компетентностей фахового спрямування з обліку й аудиту доцільним передбачається визначати їх за різними дисциплінами. Розглянемо загальні, глобальні та спеціальні фахові компетентності, які формуються у студентів при вивченні дисципліни «Облікова політика підприємства».

З огляду сьогодення в наукових працях термін «компетентність» трактується здебільшого як різні явища, зокрема розумові дії, особисті людські якості, практичні вміння та навички тощо. Основними групами, за якими поділяються загальні компетентності, є:

– інструментальні компетентності,

– міжособистісні компетентності;

– системні компетентності [13].

Інструментальні компетентності охоплюють когнітивні, методологічні здібності, технологічні та лінгвістичні вміння. Враховуючи такий підхід, інструментальні компетентності з дисципліни «Облікова політика підприємства» включають:

– здатність до аналізу нормативно-правової бази як основного джерела формування облікової політики підприємства;

– здатність до формування організаційних, технічних та методичних аспектів облікової політики підприємства;

– набуття базових загальних знань з особливостей формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання;

– засвоєння основ базових знань з професії бухгалтера;

– вміння розв'язувати проблемні питання, що виникають при розробці і формалізації облікової політики підприємства;

– вміння приймати управлінські рішення на підставі відповідної обліково-аналітичної інформації.

Міжособистісні компетентності пов'язані насамперед зі здатністю до критики та самокритики, а також враховують соціальні вміння, зокрема вміння працювати у команді. Міжособистісні компетентності з дисципліни «Облікова політика підприємства» включають:

– здатність до критики та самокритики в процесі роботи в команді;

– формування вміння взаємодіяти та працювати в команді при розв'язанні проблемних завдань на практичних заняттях;

– формування міжособистісних навичок та умінь при розв'язанні конкретних ситуацій в обліково-аналітичному дослідженні;

– здатність спілкуватися з експертами з інших галузей через засвоєння та розуміння широкого спектра економічних понять та категорій;

– здатність працювати в міжнародному середовищі з питань облікової політики підприємства;

– етичні зобов'язання внаслідок усвідомленого дотримання кодексу етики професійних бухгалтерів.

Системні компетентності як вміння та здібності, що стосуються цілих систем, якими повинен характеризуватися випускник. Системні компетентності з дисципліни «Облікова політика підприємства» можуть включати здатність застосовувати отримані знання з облікової політики підприємства на практиці. Наприклад, можуть закріплюватися при проходженні виробничої практики і ознайомленні з особливостями господарської діяльності підприємства. Дослідницькі навики й уміння формуються у результаті роботи із сучасною науковою літературою, участі в роботі наукового гуртка, участі у студентських наукових конференціях і олімпіадах. Системна компетентність як здатність до навчання закріплюється через активну участь на практичних заняттях, вивченні додаткової літератури, пошуку нових ідей та розробок пропозицій з удосконалення облікової політики підприємства.

Компетентність щодо здатності пристосовуватись до нових ситуацій є результатом розуміння багатоваріантності облікових рішень і методик. Також системні компетентності реалізуються через:

– здатність до креативності з розв'язання дискусійних питань та сучасних проблем облікової політики підприємства;

– формування лідерських якостей при розв'язанні складних обліково-аналітичних завдань;

– розуміння культури та звичаїв інших країн на формування облікової політики їхніх суб'єктів господарювання;

– здатність працювати самостійно формується під час підготовки до практичних занять з використанням різних видів та методів навчання (розв'язання індивідуальних розрахункових завдань, написання реферату, есе, підготовки наукової статті тощо);

– планування, розробка та формалізація наказу (положення) про облікову політику підприємства;

– здатність проявити ініціативу через вміння правильно розробити облікову політику підприємства;

– якісний підхід у роботі як наслідок усвідомлення важливості облікової політики підприємства для прийняття управлінських рішень різними групами користувачів;

– бажання досягти успіху є прагненням самореалізації і формується при роботі над розв'язанням складних обліково-аналітичних завдань.

Глобальні компетентності в результаті вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» формують: знання особливостей та тенденцій сучасного цивілізаційного розвитку через розуміння особливостей розвитку бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі, на сучасному етапі та в перспективі; вміння проводити дослідження міжнародного характеру та масштабу через опанування сутності і розуміння перспектив розвитку МСБО та МСФЗ, їх впливу на облікову політику та формування показників фінансової звітності підприємства в різних країнах; здатність критично мислити і генерувати креативні ідеї та вирішувати важливі проблеми на інноваційній основі через розуміння варіативності форм обліку, вибору тих чи інших способів і методів; обізнаність і ставлення з повагою до культурного різноманіття народів світу через розуміння бухгалтерського обліку як продукту взаємодії багатьох культур і країн.

У результаті вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» студенти повинні оволодіти спеціальними фаховими компетентностями, а саме повинні знати:

– загальні нормативно-правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;

– сутність поняття «облікова політика» та її основне призначення;

– перелік та вплив факторів на формування облікової політики підприємства;

– функції та відповідальність власників і працівників підприємства у процесі формування його облікової політики;

– основні етапи розробки облікової політики підприємства;

– структуру та основні елементи наказу (положення) про облікову політику підприємства;

– принципи, методи і процедури бухгалтерського обліку, що відображаються в обліковій політиці підприємства;

– умови та порядок внесення змін до облікової політики підприємства.

Спеціальні фахові компетентності передбачають, що студенти повинні вміти:

– обґрунтовувати обрані методи оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат, враховуючи особливості діяльності підприємства та поставлених перед ним цілей;

– розробляти графіки документообігу, положення про бухгалтерські служби, посадові інструкції працівників бухгалтерської служби;

– формувати проект наказу (положення) про облікову політику підприємства;

– оформлювати та відображати в обліку та звітності зміни облікової політики підприємства.

Підходи до структуризації завдань професійної діяльності облікових фахівців вимагають наявності обґрунтування дослідницької складової, яка передбачає формування таких професійних компетенцій, як: здібності до володіння навичками формування загальної концепції дослідження стану функціонування підсистем; до володіння методологією і методичним інструментарієм щодо оцінки ефективності функціонування підсистеми.

Складність і різноманітність завдань, що має виконувати фахівець у своїй професійній діяльності, потребують індивідуальної ініціативи та індивідуальних підходів. І тільки відкритість системи професійної

підготовки збільшує творчий потенціал особистості для вільних і усвідомлених дій, цілісного відкритого сприйняття й усвідомлення світу [7].

Разом з тим необхідно звернути увагу і на створення ефективної системи контролю знань, оскільки вона показує рівень підготовки кваліфікованого фахівця, враховуючи вимоги ринку праці. Досягнення ефективних результатів при цьому забезпечується через використання активних методик навчання, які дозволять формувати й удосконалювати практичні вміння і навички, визначені програмами навчальних дисциплін.

Висновки. Аналіз теоретичних напрацювань та практичний досвід з підготовки фахівців облікового спрямування надає можливість зробити висновок, що використання інноваційних технологій у межах навчального процесу зосереджує в собі значний потенціал, за допомогою якого підвищується якість підготовки висококваліфікованих фахівців у галузі обліку, аналізу та аудиту і забезпечується їх достатньо висока конкурентоспроможність у складних соціально-економічних умовах.

Підготовка висококваліфікованих конкурентоспроможних фахівців облікової сфери можлива за умов поєднання найкращих традицій і принципів з інноваційними технологіями навчання, накопичених світовою наукою фундаментальних і прикладних знань та практичного досвіду; розроблення методичного, організаційного, програмного, технічного, інформаційного забезпечення.

У результаті таких дій забезпечується цілісна професійна підготовка, а професія бухгалтера – залишиться універсальною і перспективною [7].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Болонська декларація та основні документи щодо втілення її принципів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mon.gov.ua/main.php?query=education/higher/bolon/2/

2. Верига Ю. А. Впровадження інновацій при навчанні студентів напряму підготовки «Облік і аудит» / Ю. А. Верига, Є. І. Івченко // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики [Текст]: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Полтава, 20–23 жовтня 2014 р. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – С. 283–286.

3. Головань М. С. Компетенція і компетентність: досвід теорії, теорія досвіду [Електронний ресурс] / М. С. Головань. – Режим доступу : http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_VM/Holovan_03.pdf.

4. Іванченко Є. А. Теоретико-методичні засади системи інтегративної професійної підготовки майбутніх економістів: автореф. дис. д.п.н. [Електронний ресурс] / Є. А. Іванченко. – Режим доступу : http://www.dissertation.com.ua/node/698403.

5. Колісник О. П. Інноваційні навчальні технології як основа якісної професійної підготовки фахівців з обліку, аналізу та аудиту / О. П. Колісник // Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст]: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 12 березня 2014 року. – Ірпінь: Національний ун-т ДПС України, 2014. – С. 266–268.

6. Колісник О. П. Переваги застосування інноваційних технологій при викладанні лекцій у вищих навчальних закладах / О. П. Колісник // Інформаційні системи і технології та моделювання в економіці [Текст]: матеріали I науково-практичної конференції, м. Буча, 3 грудня 2014 р. – Буча: ПВНЗ Український гуманітарний інститут, 2014. – С. 55–57.

7. Кравченко О. В. Концепція підготовки фахівців з обліку та аудиту в контексті інтеграційних і глобалізаційних процесів [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко. – Режим доступу: // http://uchni.com.ua/ekonomika/7293/index.html.

8. Новий тлумачний словник української мови: у трьох томах. – Том 1, А – К / [укладачі : В. В. Яремко, О. М. Сліпушко]. – Київ: Вид-во «АКОНІТ», 2006. – 926 с.

9. Ортинський В. Л. Педагогіка вищої школи : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / В. Л. Ортинський. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 472 с.

10. Словарь иностранных слов : [текст]. – [15-е изд., испр.]. – М. : Русский язык, 1988. – 608 с.

11. Про вищу освіту: Закон України: від 01.07.2014 № 1556-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www. rada. gov. Ua

12. Терещенко Л. О. Інновації у сфері освіти: інтеграція освіти і наукового процесу в межах вищого навчального закладу / Л. О. Терещенко // Інформаційні системи і технології та моделювання в економіці [Текст]: матеріали I науково-практичної конференції, м. Буча, 3 грудня 2014 р. – Буча: ПВНЗ Український гуманітарний інститут, 2014. – С. 88–92.

13. Tuning Educational Structures in Europe. Line 1. Learning Outcomes. Competences. Methodology. 2001–2003. Phase 1 [Electronic resource]. – Access mode: http: // www.relintdeusto.es/TuningProject/index.htm.

Навчальне видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

**Андрієнко Олена Миколаївна, Бідюк Оксана Олександрівна,
Гуріна Наталія Валеріївна, Жидєєва Людмила Іванівна,
Занько Борис Михайлович, Колісник Олена Пилипівна,
Михасик Оксана Дмитрівна, Міщенко Тетяна Михайлівна,
Новікова Олена Павлівна, Осмятченко Володимир Олександрович,
Остапенко Яна Олександрівна, Пілевич Дмитро Станіславович,
Скоробогач Анастасія Євгенівна, Соколовська-Гонтаренко Ірина Євгенівна,
Сторожук Тетяна Миколаївна, Тесленко Тамара Іванівна,
Чирва Антоніна Аркадіївна, Шара Євгенія Юріївна**

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

МОНОГРАФІЯ

Редактор — *Л. Б. Дьомена, Н. І. Грицюк*

Форматування та комп'ютерна верстка — *О. В. Лисенко*

Здано до друку 05.10.2016. Формат 60×84/16.
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 21.6.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 535.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016 р.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

Редакційна колегія:
П. В. Пашко, д.е.н. (голова)
І. Г. Бережнюк, д.е.н.
А. І. Крисоватий, д.е.н.
А. А. Мазаракі, д.е.н.
Л. Л. Тарангул, д.е.н.
В. В. Ченцов, д.іст.н., д.н.д.у.
А. Д. Войцещук, к.е.н.

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Let Develor English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Проблеми правового закріплення принципів фінансового контролю»

2016

«Митна справа»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Основи інформатики та обчислювальної техніки: практикум»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Економетрика»
«Методологічні основи спеціальної фізичної та технічної підготовки студентів за розділом «Легка атлетика»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»